

Zur Frage der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüfungswesen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der

Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

vorgelegt von
Gerhard Richter
Diplom-Kaufmann aus Berlin

1964

1963

Zur Frage der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüfungswesen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der

Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

vorgelegt von

Gerhard Richter

Diplom-Kaufmann aus Berlin



1964

Erstgutachter: Prof. Dr. Erich Loitlsberger

Zweitgutachter: Prof. Dr. Karl Hax

Tage der mündlichen Prüfung: 24., 25. und 26. Juli 1963

Tag der Promotion: 27. Juli 1963

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Einleitung	9
Erstes Kapitel:	
Die Behandlung des Themas in der Literatur	10
I. Die Grundlage der vorliegenden Arbeit	10
II. Autoren, die auf Wirtschaftlichkeitsprobleme in den freien Berufen eingehen	10
III. Die erste vertiefte Behandlung der Wirtschaftlichkeit auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung	11
IV. Autoren, die Fragen der Durchsetzung der Wirtschaftlichkeit in der Praxis der Wirtschaftsprüfung ohne theoretische Fundierung behandeln	12
V. Autoren, die im Rahmen anderer Themen zu Fragen der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüferberuf Stellung nehmen	13
A Gemeinsame Merkmale dieser Gruppe	13
B Autoren, die sich mit der gesamtwirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit der Wirtschaftsprüfung befassen	13
C Autoren, die sich Fragen der einzelwirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit der Wirtschaftsprüfung widmen	14
D Autoren, die das Rentabilitätsproblem im Wirtschaftsprüfungswesen behandeln	14
Zweites Kapitel:	
Die Wirtschaftlichkeit als Auswahlprinzip der Betriebswirtschaftslehre	15
Drittes Kapitel:	
Die Ableitung des Wirtschaftlichkeitsbegriffs für das Wirtschaftsprüfungswesen	17
I. Problemstellung für die Arbeit	17
II. Die Nutzenstiftung der Wirtschaftsprüfung	17
A Gliederung der Leistungen der Wirtschaftsprüfung	17
B Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung unter dem Gesichtspunkt der Durchsetzung des Wirtschaftlichkeitsprinzips in der Wirtschaft	18
C Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung als Schutz- und Ordnungsfunktionen	19
D Die einzelwirtschaftlichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfung	20

E	Die gesamtwirtschaftlichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfung	22
III.	Die Bedingungen für das Wirtschaften im Wirtschaftsprüfungswesen	24
A	Das Wirtschaftlichkeitsprinzip im Wirtschaftsprüfungswesen	25
B	Die Daten im Wirtschaftsprüfungswesen	26
1.)	Das Berufsrecht	26
a)	Begriffsbestimmung	26
b)	Die einzelnen Berufsgrundsätze	27
(1)	Verschwiegenheitspflicht	27
(2)	Treuepflicht	28
(3)	Objektivität	29
	EXKURS: Zur Frage der Unabhängigkeit der Berufsausübung bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	31
(4)	Sorgfaltspflicht	33
(5)	Freiberuflichkeit	34
(a)	Hauptberuflichkeit	34
(b)	Werbeverbot	35
(c)	Honorarregelung	36
(d)	Provisions- und Geschenkkannahmeverbot, insbesondere das Verbot von Erfolgshonoraren	40
(e)	Kollegenschutzgebot	40
(f)	Berufserrichtbarkeit	41
2.)	Die gesetzlichen Haftungs- und Strafbestimmungen	41
3.)	Zur Frage der Erfolgsgestaltung im Wirtschaftsprüfungswesen	43
a)	Die Grundeinstellung zu dieser Frage	43
b)	Besonderheiten des Erfolgsbegriffs im Wirtschaftsprüfungswesen	44
c)	Die Ertragsgestaltung und ihre Einflußfaktoren unter besonderer Berücksichtigung der Gebührenordnungen	45
d)	Die Gewinnerzielung in Abhängigkeit von der Wirtschaftlichkeitsdurchsetzung	49
C	Zusammenfassung und Ergebnis der bisherigen Überlegungen	50

Viertes Kapitel:

	Die besonderen Probleme bei der Durchsetzung der Wirtschaftlichkeit in der Praxis der Wirtschaftsprüfung	51
I.	Kostenminimierung als Wirtschaftlichkeitsziel der Wirtschaftsprüfungsbetriebe	51
II.	Kostenminimierung durch Beschränkung der Bearbeitungszeit und der Bearbeitungsgüte eines Auftrags auf das notwendige Maß	53
A	Problemstellung	53

B	Untersuchung des quantitativen Problems (Länge der Bearbeitungszeit)	53
1.)	Auf dem Gebiet der Prüfung	53
2.)	Auf dem Beratungssektor	55
3.)	Bei der Besorgung von Treuhandschaften	57
4.)	Abschließende Bemerkungen zum quantitativen Problem	58
C	Untersuchung des qualitativen Problems (Güte der Bearbeitung — Leistungsgrad des Bearbeiters)	58
III.	Der Einfluß der Daten auf die Kosten-/Ertragslage (auf die Wirtschaftlichkeit) der Wirtschaftsprüfungsbetriebe	59
A	Ausführungen zum Begriff „Kosten-/Ertragslage der Wirtschaftsprüfungsbetriebe“	59
1.)	Das Verhältnis Kosten zu Ertrag als Ausdruck für die betriebswirtschaftliche Wirtschaftlichkeit	59
2.)	Die Kosten- und Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe	59
a)	Die überragende Bedeutung der Personalkosten	59
b)	Die Fixkostenbelastung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe	60
c)	Die Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe	61
B	Der Einfluß der Verschwiegenheitspflicht	61
C	Der Einfluß der Objektivitätspflicht	62
1.)	Eigenverantwortlichkeit	62
2.)	Unabhängigkeit	63
3.)	Unbefangenheit	65
D	Der Einfluß der Sorgfaltspflicht	66
1.)	Gewissenhaftigkeit bei der Auswahl der Mitarbeiter	66
2.)	Sachkenntnis	67
E	Der Einfluß des Grundsatzes der Freiberuflichkeit	68
1.)	Hauptberuflichkeit	68
2.)	Werbeverbot und Kollegenschutzgebot	68
3.)	Die besondere Form der Leistungshonorierung	68
a)	Die Gebührenordnungen	68
b)	Verbot der Annahme von Erfolgshonoraren	69
c)	Zum besonderen Problem der unterpreislichen bzw. unentgeltlichen Dienstleistung im Wirtschaftsprüfungswesen	70
F	Der Einfluß der Haftungsbestimmungen	72
IV.	Zur Frage der optimalen Auftragszusammensetzung	73
A	Das Problem der optimalen (angemessenen) Auftragsgröße	73
1.)	Die Obergrenze für die Auftragsgröße	74
2.)	Die Untergrenze für die Auftragsgröße	76
B	Zur Frage des optimalen qualitativen Niveaus der Aufträge	77

C	Das Problem des optimalen Spezialisierungsgrads und der optimalen Spezialisierungsform	78
1.)	Formen der Spezialisierung bei Wirtschaftsprüfungsbetrieben	78
a)	Gliederung der Spezialisierungsformen	78
b)	Spezialbetriebe	78
	EXKURS: Die besondere Form der Spezialisierung auf eines der vier Hauptaufgabengebiete der Wirtschaftsprüfung	79
c)	Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit wenigen Großaufträgen	80
d)	Allgemeine Betriebe	81
e)	Zusammenfassung	82
2.)	Die Wirtschaftlichkeitsvorteile der Beschäftigung von Spezialisten	82
a)	Der Einfluß der Beschäftigung von Spezialisten auf die Personalkosten	82
b)	Die Beschäftigung von Spezialisten als Werbungsfaktor	83
c)	Die Notwendigkeit der Beschäftigung von Spezialisten bei manchen Aufgaben	84
d)	Der Einfluß der Beschäftigung von Spezialisten auf die Ertragslage	84
3.)	Die Wirtschaftlichkeitsnachteile der Beschäftigung von Spezialisten — das Risiko der Leerkostenentstehung —	85
4.)	Spezialisierung und Unternehmerrisiko	85
5.)	Das optimale Ausmaß der Beschäftigung von Spezialisten	86
6.)	Spezialisierung und Betriebsgröße	87
V.	Die wirtschaftliche (optimale) Betriebsgröße von Wirtschaftsprüfungsbetrieben	87
A	Der Begriff der Betriebsgröße und seine besonderen Bedingungen im Wirtschaftsprüfungswesen	87
B	Erwartungsrisiko und Betriebsgrößenänderung im Wirtschaftsprüfungswesen	89
C	Das Problem der angemessenen Auftragsgröße bei einer Betriebserweiterung	91
D	Die Kostenentwicklung bei einer Betriebsausdehnung	92
1.)	Das Verhalten der Direktkosten	92
a)	Die Kosten der primären Betriebserweiterung	92
b)	Die Kosten der sekundären Betriebserweiterung	93
c)	Der Einfluß der Direktkosten auf das Betriebsgrößen-Optimum	94
2.)	Das Verhalten der Gemeinkosten	95
a)	Die Personal-Gemeinkosten	95
	(1) Die Kosten des Schreibwesens	95
	(2) Die Kosten der Verwaltung	96

	b) Die Sach-Gemeinkosten	99
	(1) Die Raumkosten	99
	(2) Die Kosten der Einrichtung mit Rechenautomaten	101
	3.) Ergebnis	102
E	Die Vorzüge der Arbeitsteiligkeit und ihr Einfluß auf die Betriebsgröße	102
F	Zur Frage der Begrenzung der Betriebsgröße durch den dispositiven Faktor	104
	1.) Die zentrale Stellung des Berufsgrundsatzes der Eigenverantwortlichkeit	104
	2.) Die optimale Kontrollspanne in Wirtschaftsprüfungsbetrieben	106
	3.) Das Problem der zentralen Willensbildung	106
	4.) Die Divergenz zwischen fachlicher und ökonomischer Verantwortlichkeit	108
	5.) Die Belastung des dispositiven Faktors durch die mit steigender Betriebsgröße zunehmenden Kombinations- und Koordinationsaufgaben	108
	6.) Die ausgleichende Wirkung durch die mit wachsender Betriebsgröße abnehmenden dispositiven Aufgaben	109
G	Die persönlichen Neigungen und Zielsetzungen der Wirtschaftsprüfer als Einflußfaktoren auf die Betriebsgröße	110
H	Zusammenfassendes Ergebnis	113
VI.	Zur Frage der wirtschaftlichen Unternehmungsform(en) im Wirtschaftsprüfungswesen	115
A	Gliederung der Unternehmungsformen	115
B	Die Wirtschaftlichkeit der Unternehmungsformen in Abhängigkeit von den Aufgaben der Wirtschaftsprüfung	116
	1.) Fragestellung	116
	2.) Gliederung der Wirtschaftsprüfungs-Aufgaben	116
	3.) Daueraufträge und Unternehmungsform	116
	a) Die langfristigen Treuhandaufgaben	116
	b) Die laufenden Beratungsaufgaben	118
	4.) Wiederkehrende Aufträge (insbesondere die pflichtmäßigen und freiwilligen Abschlußprüfungen) und Unternehmungsform	120
	5.) Sonderaufträge und Unternehmungsform	122
	6.) Zusammenfassendes Ergebnis	122
C	Der Zusammenhang zwischen Unternehmungsform und Betriebsgröße	123
D	Die Wirtschaftlichkeit der Unternehmungsformen in Anbetracht der durch sie verursachten Kosten	124
	1.) Unternehmungsform und Rechtsform	124
	2.) Die einmaligen Aufwendungen bei der Gründung	125
	3.) Die wiederkehrenden Aufwendungen	126
E	Geistiges Kapital als Produktivfaktor	127
F	Zusammenfassendes Ergebnis	128

VII.	Der wirtschaftliche Standort von Wirtschaftsprüfungsbetrieben	129
A	Die Beförderungskosten in Abhängigkeit vom Standort	129
B	Die Höhe der Spesen in Abhängigkeit vom Standort	130
C	Der Auftragsneuzugang in Abhängigkeit vom Standort	130
D	Die Haupteinflussfaktoren auf die Standortwahl	131
	1.) Auftragsgröße und Standort	131
	2.) Die Bedeutung des Dienstleistungsprogramms für die Standortwahl	132
	3.) Der Einfluß der Spezialisierung auf die Standortwahl	134
E	Das Problem der Zweigbetriebe	137
	1.) Die Errichtung von Niederlassungen als reines Standortproblem	137
	2.) Einige Zahlenangaben über Zweigbetriebe	137
	3.) Die hauptsächlichsten Wirtschaftlichkeitsüberlegungen bei der Errichtung von Zweigbetrieben	138
	a) Die Wirtschaftlichkeitsvorteile von Zweigbetrieben	138
	b) Die Wirtschaftlichkeitsnachteile von Zweigbetrieben	139
VIII.	Die Bedeutung der Anpassung für die Wirtschaftlichkeit in Wirtschaftsprüfungsbetrieben	141
A	Die Wirtschaftsprüfungsbetriebe als Saisonbetriebe	141
B	Möglichkeiten der Anpassung	141
	1.) Anpassung durch innerbetriebliche Maßnahmen	141
	2.) Anpassung durch zweckmäßige Auftragszusammensetzung	143
	a) Prüfungsaufträge mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen	143
	b) Gewinnung zusätzlicher Aufträge in geschäftstillen Zeiten	143
	c) Anpassung durch zeitliche Aufgabenverteilung	144

LITERATURVERZEICHNIS

I.	Bücher, Handbücher, Sammelbände	146
II.	Zeitschriftenaufsätze, Vorträge, Stellungnahmen	148

ANHANG

Anlage 1	Übersicht über die am 1. 1. 1960 im Bundesgebiet einschl. West-Berlin bestehenden Wirtschaftsprüfungsbetriebe	159
Anlage 2	Statistik der für die Jahre 1955—1959 veröffentlichten Jahresabschlüsse von Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften	161
Anlage 3	Kosten- und Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungsklein-, -mittel- und -großbetriebe in 1959	164
Lebenslauf		166

Einleitung

In der vorliegenden Arbeit wird versucht, das Wirtschaftsprüfungswesen mit dem zentralen Problem der Betriebswirtschaftslehre, der Wirtschaftlichkeit, in Beziehung zu bringen.

Als spezielle Disziplin der Betriebswirtschaftslehre stellt das Wirtschaftsprüfungswesen auch angesichts der Einschränkungen, die sich aus den Merkmalen des freien Berufes ergeben, eine wirtschaftliche Veranstaltung dar. Es ist somit grundsätzlich einer ökonomischen Betrachtungsweise zugänglich, wobei sich aus den berufsrechtlichen und berufsethischen Normen, denen die Wirtschaftsprüfer unterworfen sind, gewisse Abweichungen von den Regeln in der gewerblichen Wirtschaft herleiten.

Das Gewicht dieser Arbeit ist auf die Untersuchung der Frage gelegt, auf welche Weise es den Wirtschaftsprüfern möglich ist, wirtschaftlich zu arbeiten. Diese Problemstellung bringt es mit sich, daß die Betriebe der Wirtschaftsprüfer — die Wirtschaftsprüfungsbetriebe¹⁾ — in den Vordergrund der Betrachtung rücken.

1) Die Rechtsform spielt hierbei keine Rolle. Nach geltendem deutschen Recht sind Betriebe sämtlicher Rechtsformen als Wirtschaftsprüfungsbetriebe zugelassen, sofern bei Einzelkanzleien die Inhaber, bei Sozietäten die Partner, bei Personalgesellschaften die persönlich haftenden Gesellschafter und bei Kapitalgesellschaften die Mehrzahl (mindestens aber die Hälfte) der Geschäftsführer bzw. Vorstandsmitglieder öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sind. Eine Statistik über Zahl und Zusammensetzung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe per 1. 1. 1960 findet sich als Anlage 1 im Anhang zu dieser Arbeit.

Erstes Kapitel:

Die Behandlung des Themas in der Literatur

I. Die Grundlage der vorliegenden Arbeit

Das Wirtschaftsprüfungswesen ist — wohl mit Rücksicht auf seine Beachtung in der Öffentlichkeit — im Schrifttum häufig behandelt worden. Es ist erklärlich, daß dabei seine Stellung im Rahmen der freien Berufe und der Wirtschaft, seine Aufgaben und sein Wirksamwerden breiter dargestellt wurden als die Durchführung der Aufgaben in betriebswirtschaftlicher Hinsicht; die theoretische Begründung einer Lehre von der Wirtschaftsprüfung erfolgte auf der Grundlage einer vorbereitenden Studie aus dem Jahre 1953¹⁾ erst durch Loitsberger's Werk „Treuhand- und Revisionswesen“ in 1961²⁾. Die vorliegende Arbeit baut auf dem Gedankengut Loitsberger's, wie er es in seinen Schriften, Vorlesungen und Seminaren an der Johann Wolfgang Goethe-Universität zu Frankfurt a. M. entwickelt hat. Ferner hat sie aus vielen Stellungnahmen Nutzen ziehen können; die Möglichkeit zur Auseinandersetzung mit einer gleichartigen Arbeit entfiel jedoch.

An Literatur konnten — von einigen wenigen Ausnahmen abgesehen — nur solche Werke bei der Anlage dieser Arbeit Berücksichtigung finden, die das deutsche Wirtschaftsprüfungswesen zum Gegenstand haben. Diese Beschränkung erklärt sich aus dem engen Konnex zwischen den Wirtschaftlichkeitsproblemen auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung und den berufsrechtlichen Bestimmungen, die für Großbritannien, die Vereinigten Staaten, Frankreich und die Bundesrepublik Deutschland, um nur einige Beispiele zu nennen, jeweils andere sind, was sich deutlich auf die Fachliteratur in den betreffenden Ländern auswirkt. Die vorliegende Arbeit aber behandelt lediglich Wirtschaftlichkeitsprobleme von solchen Wirtschaftsprüferbetrieben, die dem Berufsrecht der Bundesrepublik Deutschland unterliegen.

II. Autoren, die auf Wirtschaftlichkeitsprobleme in den freien Berufen eingehen

Zwei Autoren behandeln die theoretische Fundierung der freien Berufe als komplexe soziale Erscheinung im Wirtschaftsleben. Sie müssen sich zwangsläufig, wenn auch wegen der sehr weiten Themastellung nur

1) Loitsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung. In: Grundlagen der Buchprüfung. Wien 1953

2) Loitsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen. Stuttgart 1961

am Rande, von übergeordneter Warte mit Wirtschaftlichkeits- bzw. Rentabilitätsfragen in den freien Berufen beschäftigen. Für die vorliegende Untersuchung sind ihre Werke Ausgangspunkt und Voraussetzung, da in ihnen der geistige und soziale Standort der freien Berufe sowie die unmittelbare berufliche Umwelt des Wirtschaftsprüferstandes dargelegt sind. Ohne eine derartige umfassende Orientierung über die gesamten freien Berufe fehlte einer Spezialuntersuchung wie der hier vorgenommenen die Grundlage.

An erster Stelle ist Sigbert Feuchtwanger zu nennen; er versucht in seinem 1922 erschienenen Werk über die freien Berufe³⁾ eine allgemeine Kulturwirtschaftslehre zu begründen. Ihm gebührt das Verdienst, als m.W. erster die freien Berufe wirtschaftlich betrachtet zu haben. Neben einer Reihe noch heute gültiger Begriffssetzungen verdanken wir diesem Werk den bislang einzigen Versuch einer theoretischen Fundierung der gesamten freien Berufe.

Deneke⁴⁾ geht zwar ebenfalls von den freien Berufen als komplexe soziale Erscheinung aus, wird sich aber bald der Vielschichtigkeit des Begriffs bewußt und unterteilt die freien Berufe in fünf Gruppen; diese Gruppen sind so gewählt, daß amtliches statistisches Material verwandt werden konnte. Für Einzelaussagen über das Wirtschaftsprüfungswesen aber erweist sich seine Unterteilung als immer noch zu grob, weil die etwa 1.400 Wirtschaftsprüfer in den über 33.000 Wirtschafts- und Buchsachverständigen, die wiederum nur einen Teil der annähernd 50.000 Angehörigen der Gruppe „Rechts-, wirtschafts- und steuerberatende Berufe“ bilden, untergehen.

III. Die erste vertiefte Behandlung der Wirtschaftlichkeit auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung

Loitlsberger kommt auf der Grundlage seiner Reflektionen über eine in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre eingebettete Theorie der Wirtschaftsprüfung zu dem Ergebnis, daß das Wirtschaftlichkeitsprinzip in einer ähnlich der hier verwendeten Begriffsbestimmung die grundsätzliche Auswahlmaxime für Treuhandbetriebe darstellt⁵⁾. Im Anschluß daran werden die konkreten Erscheinungsformen des Wirtschaftlichkeitsprinzips im Treuhandwesen mit der durch die umfassende Zielsetzung des Werkes gebotenen Straffung erörtert⁶⁾. An späterer Stelle ist ein vergleichsweise umfangreicher Abschnitt den „Wirtschaftlichkeitsfaktoren der Prüfung“ gewidmet⁷⁾.

Allerdings faßt Loitlsberger das Problem der Wirtschaftlichkeitsdurchsetzung in der Praxis der Wirtschaftsprüfung von der Aufgabe her an (funktionale Betrachtungsweise), während in der vorliegenden Arbeit das Wirtschaften der Wirtschaftsprüfungsbetriebe (institutionelle Betrachtungsweise) im Vordergrund der Überlegungen steht.

3) Feuchtwanger, Sigbert: Die freien Berufe. München und Leipzig 1922

4) Deneke, J. F. Volrad: Die freien Berufe. Stuttgart 1956

5) Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen. Stuttgart 1961, S. 39.

6) Loitlsberger, ebenda, S. 39 ff.

7) Loitlsberger, ebenda, S. 69 ff.

IV. Autoren, die Fragen der Durchsetzung der Wirtschaftlichkeit in der Praxis der Wirtschaftsprüfung ohne theoretische Fundierung behandeln

Zwei Autoren beschäftigen sich fast ausschließlich mit praktischen Fragen der Durchsetzung des Wirtschaftlichkeitsprinzips im Wirtschaftsprüfungswesen. Die Untersuchungen erfolgen ohne vorangestellte theoretische Konzeption; es wird weder geklärt, was die Verfasser unter dem für die Wirtschaftsprüfung relevanten Wirtschaftlichkeitsbegriff verstehen, noch ob irgendwelche Abweichungen gegenüber den allgemeinen ökonomischen Grundsätzen bestehen.

Ohne es ausdrücklich zu sagen, gehen die Autoren nämlich von den für die allgemeine Betriebswirtschaftslehre entwickelten Begriffen aus, stoßen aber später bei der Behandlung von Tatbeständen, bei denen die spezielle Betriebswirtschaftslehre der Wirtschaftsprüfung von der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre abweicht (z.B. Gebührenregelung, Werbung), auf einigen Widerstand. Gerade in den beiden Werken von Bertenrath⁸⁾ und Schigut⁹⁾ macht sich das Fehlen einer Theorie der Wirtschaftsprüfung stark bemerkbar.

Bertenrath beschäftigt sich in seiner Dissertation aus dem Jahre 1929 mit Organisations- und Kostenproblemen des Wirtschaftsprüfers (damals noch: Bücherrevisors). Er behandelt die Problemkreise der Betriebsbegründung, der Betriebsdurchführung und der Marktausweitung. Die Arbeit hat ihre großen Vorzüge auf systematischem Gebiet, während die sachlichen Erörterungen nicht mehr in jedem Falle aktuell sind. Hervorzuheben sind diejenigen Kapitel, die allgemeine betriebswirtschaftliche Fragen in der Wirtschaftsprüfung betreffen, insbesondere die Untersuchungen über die Unternehmungsform, die Innenorganisation und die Kostengestaltung. In den entsprechenden Abschnitten fußt die vorliegende Arbeit auf Bertenrath's Ausführungen.

Schigut schließt sich eng an Bertenrath's Kostenuntersuchungen an, orientiert sich dabei aber noch weitgehender an der damaligen Praxis (in Österreich).

In Voss' Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen¹⁰⁾ finden sich Stellen, die darauf schließen lassen, daß der Autor über die Möglichkeiten der Anwendung des theoretischen Apparates der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre auf das Gebiet der Wirtschaftsprüfung Gedanken angestellt hat¹¹⁾. Er macht jedoch auf die Schwierigkeiten aufmerksam, die sich dabei in den Weg stellen.

⁸⁾ Bertenrath, Ernst W.: Organisationsprobleme der Revisions- und Treuhandbetriebe. Krefeld 1929

⁹⁾ Schigut, Eugen: Kalkulation und Buchführung des Bücherrevisors. Berlin - Wien 1934

¹⁰⁾ Voss, Wilhelm: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Stuttgart 1930

¹¹⁾ Voss, a.a.O., insbesondere S. 118 f. und S. 175

V. Autoren, die im Rahmen anderer Themen zu Fragen der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüferberuf Stellung nehmen

A Gemeinsame Merkmale dieser Gruppe

Diese Gruppe umfaßt eine größere Anzahl von Autoren, die aus unterschiedlichen Anlässen heraus zumeist nur am Rande die Frage erörtern, ob das ökonomische Prinzip auch für das Wirtschaftsprüfungswesen relevant sei.

Während eine theoretische Fundierung in der ersten Gruppe angestrebt wurde und demzufolge im Mittelpunkt stand, in der zweiten Gruppe immerhin noch vorausgesetzt wurde, so weichen die Erörterungen der Autoren der dritten Gruppe von theoretischen Einsichten völlig ab. Sie kommen im Rahmen irgendwelcher Spezialuntersuchungen auf das Wirtschaftlichkeitsproblem zu sprechen und geben ihre diesbezügliche Meinung in wenigen Sätzen zum Ausdruck. Zwei Drittel der Arbeiten in dieser Gruppe sind denn auch Zeitschriftenaufsätze.

Dennoch kann auf die Anführung dieser Arbeiten nicht verzichtet werden, da gerade sie beweisen, daß das Wirtschaftlichkeitsproblem tatsächlich ein Zentralanliegen auch im Wirtschaftsprüfungswesen ist und man bei der Behandlung aller möglichen Themen Gedanken über diese Frage anzustellen gezwungen ist.

B Autoren, die sich mit der gesamtwirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit der Wirtschaftsprüfung befassen

Die gesamtwirtschaftliche Wirtschaftlichkeit der Wirtschaftsprüfung, d.h. die Aufgabe der Wirtschaftsprüfer, zur Durchsetzung des ökonomischen Prinzips in der Gesamtwirtschaft beizutragen, wird verschiedentlich betont, so von Hintner¹²⁾, Winzerling¹³⁾, Der Wirtschaftstreuhänder¹⁴⁾, Peter Goetze¹⁵⁾, Hermann Goetze¹⁶⁾, Metzner¹⁷⁾ und besonders nachdrücklich von Baudisch¹⁸⁾.

-
- 12) Hintner, Otto: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft. München, Berlin und Leipzig 1926, S. 87
 - 13) Winzerling, Martin: Stand des Revisionswesens in der Verwaltungswirtschaft und bei den staatlichen Betrieben. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 300
 - 14) Der Wirtschaftstreuhänder. Berlin 1933, S. 115
 - 15) Goetze, Peter: Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1936 (5. Jg.), H. 22, S. 450
 - 16) Goetze, Hermann: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 5, S. 139
 - 17) Metzner, Max: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 175
 - 18) Baudisch, Roman: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 461

C Autoren, die sich Fragen der einzelwirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit der Wirtschaftsprüfung widmen

Auf die einzelwirtschaftliche Wirtschaftlichkeit gehen außer den bereits angeführten Autoren Bertenrath und Schigut auch noch Weiss¹⁹⁾ und Schulz²⁰⁾ ein, allerdings nicht expressis verbis und im Rahmen ganz anderer Themen.

D Autoren, die das Rentabilitätsproblem im Wirtschaftsprüfungswesen behandeln

Zahlenmäßig die meisten Autoren, bei denen das Wirtschaftlichkeitsproblem in der Wirtschaftsprüfung überhaupt anklingt, beschäftigen sich mit der Frage der Vereinbarkeit von Rentabilitätsstreben und Wirtschaftsprüferberuf.

Sie alle sind sich darin einig, daß die Ethik dieses Berufes kein hemmungsloses Gewinnstreben zulasse²¹⁾, befürworten jedoch ein gemildertes, „versittlichtes“ Rentabilitätsstreben, das man als Auskömmlichkeitsprinzip bezeichnen könnte²²⁾.

¹⁹⁾ Weiss, Alfred: Wirtschaftsprüfung in den USA. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 8, S. 42

²⁰⁾ Schulz, Carl Ernst: Zeitplanung bei Abschlußprüfungen. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 10, S. 447

²¹⁾ Zu nennen sind:

Goetze, Peter: Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1936 (5. Jg.), H. 22, S. 450

Eichelberger: Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters. In: Die Wirtschaftsprüfung 1950 (3. Jg.), H. 10, S. 472

Bork, Heinrich: Welche Aufgaben stellt die Regelung des Treuhand- und Revisionswesens der Berufspolitik des Wirtschaftstreuhänders? In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 7 8, S. 321

Ertel, Hermann Anatol: Der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und die Pflichtrevision. Leipzig-Berlin-Wien 1932, S. 32

²²⁾ Angeführt werden:

Horn, G. F.: Zur Berufsethik und Berufsphilosophie des Wirtschaftstreuhänders. In: Zeitschrift für das Treuhandwesen 1931 (7. Jg.), H. 7, S. 110

Der Wirtschaftstreuhänder, Berlin 1933, S. 106

Metzner, Max: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 175

Papst Pius XII.: Der Papst zur moralischen Praxis des Berufes der Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 2, S. 47 (Der Papst fordert eine moralische Kontrolle des Erfolges.)

Koch, Waldemar: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Berlin 1957, S. 202

Zweites Kapitel:

Die Wirtschaftlichkeit als Auswahlprinzip der Betriebswirtschaftslehre

Im Zentrum des Lehrgebäudes jeder Wirtschaftslehre, ob Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre oder Weltwirtschaftslehre, muß derjenige Begriff stehen, der den Sinn und Zweck allen Wirtschaftens zum Ausdruck bringt.

Der Sinn und Zweck des Wirtschaftens ist die Deckung menschlichen Bedarfs. In der heutigen hochgradig arbeitsteiligen Wirtschaft geht der Blick dafür mitunter verloren und leistet der Herausstellung anderer Auswahlprinzipien Vorschub.

Erinnern wir uns aber, daß die heutige Wirtschaft — historisch gesehen — aus Selbstversorger-Einzelwirtschaften hervorging, bei denen es nur das eine Ziel der Bedarfsdeckung gab. Ein Gewinnerzielungsdenken war damals nicht vorhanden. Auf den Gebieten der Volks- und insbesondere der Weltwirtschaft, die man sich als umfassende selbstversorgende Einzelwirtschaften vorstellen kann, ist das Gewinndenken ebenfalls unbekannt.

Nicht das Wirtschaften schlechthin, sondern das arbeitsteilige Wirtschaften bringt das Gewinndenken mit sich.

Der Gewinn ist in der arbeitsteiligen Wirtschaft die Abgeltung der unternehmerischen Leistung, Bedarfsgüter in nützlicher Form, in ausreichender Menge, zur rechten Zeit und am richtigen Ort anzubieten. Man kann den Gewinn auch als Belohnung für die Erzeugung von Gütern für fremden Bedarf unter den Gesichtspunkten der Risikoübernahme, des Konsumverzichts in der Vergangenheit u.ä. auffassen. Wie immer man den Gewinn seiner Herkunft und Begründung nach auch ansieht, er ist dazu bestimmt, dem Unternehmer zur Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse zu verhelfen. In der historischen Einzelwirtschaft setzte jeder Mensch seine Arbeitsleistung zur Deckung des eigenen Bedarfs ein; erst als die arbeitsteilige Wirtschaft die Spezialisierung mit sich brachte und der Mensch nicht mehr nur seinen eigenen, sondern auch teilweise oder ausschließlich den Bedarf seiner Mitmenschen zu decken beitrug, schoben sich rechnungstechnische Größen zwischen Erzeugung und Verbrauch. Zu diesen Größen zählen Lohn, Gehalt, Gewinn usw.

Aus diesem Grunde ist auch die Gewinnerzielung nur ein abgeleitetes Auswahlprinzip in den Wirtschaftswissenschaften. Da Sinn und Zweck des Wirtschaftens nicht auf unternehmerische Gewinnerzielung, sondern

auf die Deckung menschlichen Bedarfs abzielen, muß der Zentralbegriff einer jeden Wirtschaftslehre, der Begriff der Wirtschaftlichkeit, die Wirtschaft als Bedarfsdeckungsprozeß begreifen¹⁾.

Demzufolge wollen wir das Verhalten eines Wirtschaftssubjekts²⁾ — unbeachtet seiner privatwirtschaftlichen Zielsetzung (maximale Gewinnerzielung, angemessener Überschuß, kostendeckende Erträge usw.) — immer dann als wirtschaftlich, d.h. als „dem Sinn der Wirtschaft und ihrer Eigengesetzlichkeit“³⁾ entsprechend ansehen, wenn es geeignet ist, einen Beitrag zum allgemeinen Bedarfsdeckungsprozeß zu leisten.

Von dem wirtschaftenden Subjekt abstrahierend können wir auch von der Wirtschaftlichkeit einer Leistung reden und wollen darunter mit Feuchtwanger⁴⁾ den sachlichen Wert einer Arbeit im Sinne des oben gegebenen Wirtschaftlichkeitsbegriffs Kalveram's verstehen.

Das Postulat wirtschaftlichen Verhaltens verlangt von den Wirtschaftssubjekten, den Verzehr von wirtschaftlichen Werten zum Zwecke der Erstellung einer Leistung möglichst sparsam zu gestalten, um eine Vergeudung von wirtschaftlichen Werten zu vermeiden.

Eine solche Vergeudung tritt ebenfalls dann ein, wenn die in einer Volkswirtschaft zur produktiven Verwendung zur Verfügung stehenden Werte nicht in derjenigen Zusammenfassung, zu derjenigen Zeit, in demjenigen Ausmaß und an demjenigen Ort eingesetzt werden, da sie die höchstmögliche Nutzenstiftung (den höchstmöglichen Ergiebigkeitsgrad) erzielen. Dieses Ergiebigkeitsdenken findet in der betriebswirtschaftlichen Literatur in den Optimalbedingungen für den wirtschaftlichen Werteeinsatz seinen Ausdruck; es liegt insbesondere dem Wirtschaftlichkeitsbegriff Loitlsberger's zugrunde, der die Erscheinungsformen der Wirtschaftlichkeit durch ein System von Optima erklärt⁵⁾.

1) Vgl. Kalveram, Wilhelm, *Der christliche Gedanke in der Wirtschaft*. Köln 1949, S. 9, der den Zweck der Wirtschaft ebenfalls in der Befriedigung menschlicher Bedürfnisse sieht: „Wirtschaft bedeutet den Inbegriff aller Einrichtungen und Tätigkeiten, die dazu dienen, unsere materiellen Bedürfnisse . . . zu befriedigen.“

2) Unter Wirtschaftssubjekt soll hier jede im Wirtschaftsleben als wirtschaftende Einheit hervortretende Zweckzusammenfassung von Arbeitskräften und Sachmitteln mit einer wirtschaftlichen Zielsetzung verstanden werden.

3) Kalveram, Wilhelm, a.a.O., S. 19

4) Feuchtwanger, Sigbert: *Die freien Berufe. Versuch einer allgemeinen Kulturwirtschaftslehre*. München und Leipzig 1922, S. 23.

5) Loitlsberger, Erich: *Das Wirtschaftlichkeitsprinzip — Analyse und Erscheinungsformen*. Wien 1955.

Drittes Kapitel:

Die Ableitung des Wirtschaftlichkeitsbegriffs für das Wirtschaftsprüfungswesen

I. Problemstellung für die Arbeit

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip bestimmt die Art und Weise des ökonomischen Verhaltens der Wirtschaftssubjekte. Befolgen sie es, so handeln sie wirtschaftlich; verstoßen sie dagegen, so handeln sie unwirtschaftlich.

Als Wirtschaftssubjekte interessieren im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Arbeit lediglich die Betriebe als Stätten der Kombination von menschlicher Arbeit, Sachmittel und Fremdleistungen zum Zwecke der Erstellung einheitlicher Leistungen¹⁾.

In Anlehnung an Kalveram's Anschauung wollen wir eine Handlungsweise bzw. eine Leistung dann wirtschaftlich nennen, wenn

- erstens sie nützlich ist, d.h. einen Beitrag zum allgemeinen Bedarfsdeckungsprozeß darstellt, und
- zweitens das Gebot optimaler Ergiebigkeit bei der Erstellung der gewünschten, d.h. der bedürfnisbefriedigenden Leistung (also keiner minder- oder überwertigen Leistung) berücksichtigt wird.

Damit ist der Problemkreis der vorliegenden Arbeit in seinen Grundzügen skizziert; es wird zu untersuchen sein,

- erstens ob die Wirtschaftsprüfung bzw. die Leistungen ihrer Berufsträger imstande sind, einen Beitrag zum allgemeinen Bedarfsdeckungsprozeß zu erbringen, m.a.W. einen gemeinwirtschaftlichen Nutzenstiftungseffekt zu erzielen, und
- zweitens auf welche Weise die Wirtschaftsprüfungsbetriebe dem Gebot der optimalen Ergiebigkeit (der möglichst sparsamen Verwendung wirtschaftlicher Werte bei der Erstellung der gewünschten Leistung) nachkommen können.

II. Die Nutzenstiftung der Wirtschaftsprüfung

A Gliederung der Leistungen der Wirtschaftsprüfung

Im folgenden seien die Leistungsarten der Wirtschaftsprüfung aufgeführt. Entgegen der üblicherweise vorgenommenen Einteilung in Prüfungen, Begutachtungen, Beratungen und Treuhandgeschäfte schließen wir

¹⁾ Vgl. S. 9

uns der Ansicht Loitlsberger's, der keinen grundlegenden Unterschied zwischen Prüfungs- und Begutachtungsaufgaben sieht, an²⁾).

1. Prüfungen

a. Pflichtprüfungen

- aa. Pflichtprüfungen, die den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern vorbehalten sind, z.B. aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung
- bb. Sonstige regelmäßig wiederkehrende Pflichtprüfungen, z.B. Depotprüfung
- cc. Einmalige Pflichtprüfungen (Sonderprüfungen), z.B. aktienrechtliche Gründungsprüfung.

b. Freiwillige Prüfungen

- aa. Regelmäßig wiederkehrende Aufträge, z.B. jährliche Abschlußprüfung einer G.m.b.H.
- bb. Einmalige Aufträge, z.B. Unterschlagungsprüfung

c. Begutachtungen

- aa. Von öffentlichen Auftraggebern bestellte Gutachten, z.B. Gerichtsgutachten
- bb. Von privaten Auftraggebern bestellte Gutachten, z.B. Steuergutachten

2. Beratungen

- a. Laufende Beratungen
- b. Einmalige Beratungen

3. Treuhandgeschäfte

- a. Längerfristige Treuhandschaften, z.B. Vermögensverwaltung für Ausländer
- b. Interimsgeschäfte, z.B. Testamentsvollstreckung

B. Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung unter dem Gesichtspunkt der Durchsetzung des Wirtschaftlichkeitsprinzips in der Wirtschaft

Die Leistungen der Wirtschaftsprüfung dienen nicht wie bspw. die der Ärzte unmittelbar der menschlichen Bedarfsdeckung, sondern ihr Beitrag erfolgt vielmehr in indirekter, aber deshalb a priori nicht weniger nützlicher Weise.

Nach der Ansicht des Verfassers, die vor ihm insbesondere von Baudisch³⁾, aber auch von Hintner⁴⁾, Winzerling⁵⁾, Peter Goetze⁶⁾, Hermann

2) Vgl. Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen. Stuttgart 1961, insbesondere S. 26 ff. und 58 ff.

3) Baudisch, Roman: Funktion des Abschlußprüfers. Fachvortrag gehalten auf der Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. 1. 1955 zu Hannover. In: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung. Düsseldorf 1955, S. 19 ff.

derselbe: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 461 ff.

4) Hintner, Otto: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft. München, Berlin und Leipzig 1926, S. 87

5) Winzerling, Martin: Stand des Revisionswesens in der Verwaltungswirtschaft und bei den staatlichen Betrieben. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 300

6) Goetze, Peter: Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1936 (5. Jg.), H. 22, S. 450

Goetze⁷⁾, Metzner⁸⁾ sowie den Autoren des „Wirtschaftstreuhanders“⁹⁾ vertreten wurde, ist die Hauptaufgabe der Wirtschaftsprüfung in dem Bemühen zu erblicken, dem Gedanken der Wirtschaftlichkeit überall dort, wo es dem Wirtschaftsprüfer möglich ist und aufgrund seiner Ausbildung zukommt, zur Durchsetzung zu verhelfen.

C. Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung als Schutz- und Ordnungsfunktionen.

Die Umstände, die zur Schaffung des für Wirtschaftsprüfungsbetriebe charakteristischen Amtes der Vornahme von Pflichtprüfungen (insbesondere der den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern vorbehaltenen) führten, machen deutlich, daß die Wirtschaftsprüfung in erster Linie Schutz- aufgaben und Ordnungsfunktionen im Rahmen der Gesamtwirtschaft hat.

Die älteste Pflichtprüfung, die aktienrechtliche Gründungsprüfung, wurde 1884 im Gipfelpunkt der Gründerkrisenjahre zur Verhütung von allzu leichtfertigen oder gar schwindelhaften Errichtungen anonymer Großunternehmen geschaffen; denn die Zusammenbrüche solcher Wirtschaftskörper in den siebziger Jahren des vorigen Jahrhunderts hatten der deutschen Volkswirtschaft damals erhebliche Schäden zugefügt und zogen eine mitunter heute noch feststellbare Einbuße an Vertrauen der breiten Öffentlichkeit gegenüber den Kapitalgesellschaften nach sich. Die aktienrechtliche Gründungsprüfung hat die in sie gesetzten Erwartungen in vollem Umfang erfüllt und brauchte seit 1900 nicht mehr geändert zu werden.

Die erste regelmäßig wiederkehrende Pflichtprüfung war die in § 53 des Genossenschaftsgesetzes von 1889 verankerte Prüfung des Jahresabschlusses und der Geschäftsleitung von Genossenschaften. Wenn man bedenkt, daß es das gesetzlich festgelegte Ziel dieser Unternehmungsform ist, die Wirtschaft ihrer Mitglieder zu fördern, nimmt es nicht wunder, daß gerade hier die Pflichtprüfung so früh eingeführt wurde¹⁰⁾.

Als während der weltweiten Wirtschaftskrise um 1930 auch in Deutschland einige bedeutende Aktiengesellschaften zusammenbrachen und einer Vielzahl von Anteilseignern, Gläubigern und Arbeitnehmern Verluste zufügten, schuf der Reichspräsident in seiner berühmt gewordenen Notverordnung über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. 9. 1931 die jährliche Prüfungspflicht der Buchführung und Rechnungslegung von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften

7) Goetze, Hermann: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 5, S. 139

8) Metzner, Max: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 175

9) Der Wirtschaftstreuhanders. Band IV der Veröffentlichungen des Verbandes Deutscher Diplom-Kaufleute e. V. Berlin 1933, S. 115

10) Auf die Bedeutung der Genossenschaftsprüfung für das Wirtschaftsprüfungswesen weist insbesondere Beham in dem einleitenden Kapitel seines Werkes: Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, hin.

auf Aktien. Zur Vornahme dieser Prüfung sollten nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer befugt sein — ein neuer Beruf, der mit der Ländervereinbarung vom 15. 12. 1931 (erschieden als Anlage zur 1. DVO der oben erwähnten Notverordnung) eingerichtet wurde und bald schon die Elite des damaligen, qualitativ recht gemischten Revisorenstandes darstellte.

Als weitere Vorbehaltsaufgaben kamen die Jahresabschlußprüfung bei Kreditinstituten und Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand hinzu. Doch werden heute auch die bedeutenden Prüfungen im Genossenschafts- und Versicherungswesen, der Bausparkassen, gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, Rabattsparvereine und Lagerhausanstalten sowie fast sämtliche Sonderprüfungen von Wirtschaftsprüfungsbetrieben durchgeführt.

Aus den angegebenen Beispielen erkennt man, daß die Schutzaufgaben der Wirtschaftsprüfung sowohl das einzelne Unternehmen und die daran unmittelbar Interessierten als auch die Gesamtwirtschaft betreffen. Daher können wir die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung ordnen in

- erstens einzelwirtschaftliche Aufgaben — Schutz der Unternehmen und der daran unmittelbar interessierten Wirtschaftskreise —
- zweitens gesamtwirtschaftliche Aufgaben — Schutz der gesamtwirtschaftlichen Belange.

D. Die einzelwirtschaftlichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfung

Was den Schutz der einzelnen Unternehmungen betrifft, so dachte der Gesetzgeber bei Schaffung der Pflichtprüfung weniger an die Unternehmungen selbst als vielmehr an deren Eigentümer (Anteilshaber). Heute geht dieser Schutz jedoch darüber hinaus und umfaßt auch die Belegschaft, da z.B. der Wirtschaftsprüferbericht dem Aufsichtsrat als gemeinsames Organ der Anteilshaber und Betriebsangehörigen als Unterstützung zu seiner Überwachungsaufgabe dient.

So besehen besteht die einzelwirtschaftliche Aufgabe der Wirtschaftsprüfung in dem Schutz der an einer prüfungspflichtigen Unternehmung kapital- und arbeitsmäßig Beteiligten.

Ferner ist der Wirtschaftsprüfer im Laufe der Zeit durch seine genaue Kenntnis der Werte und Wertbewegungen innerhalb der Unternehmen zu einer der zuverlässigsten, weil ebenso sachverständigen wie objektiven, Informationsquellen der Geschäftsleitungen geworden. In besonders günstig gelagerten Fällen ist er bei Prüfungen zugleich ihr Berater und auch Warner vor nicht genügend bedachten Vorhaben, da sein Erfahrungsbereich über das einzelne Unternehmen hinausgeht und einen mehr oder weniger repräsentativen Ausschnitt aus der Gesamtwirtschaft umfaßt.

Die Pflicht- und freiwilligen Prüfungen tragen, da in ihrem Verfolge die Buchführung und das übrige Rechnungswesen einer genauen Durchsicht unterzogen werden, wesentlich dazu bei, eine Ordnung in diesem wichtigen innerbetrieblichen Bereich zu besorgen und zu erhalten.

Von besonderer Bedeutung gerade für kleinere Unternehmungen, die selbst keine Volks- oder Betriebswirte besitzen, ist die Kombination von

wissenschaftlicher Ausbildung und praktischer Erfahrung bei dem Wirtschaftsprüfer und seinen Hilfskräften: durch diese Schulung der in Wirtschaftsprüfungsbetrieben Tätigen wird es ermöglicht, die jeweils neuesten Erkenntnisse der Wirtschaftswissenschaften in zweckentsprechender Umformung auch für diese Unternehmungen nutzbringend zu machen.^{11.)}

Hierbei geht, wie man sieht, die Wirtschaftsprüfung über ihre die Wirtschaftlichkeit des Wirtschaftsablaufs gewährleistende Betätigung hinaus und wird zu einer die Wirtschaftlichkeit hebenden Institution.

Es wurde schon darauf hingewiesen, daß die volkswirtschaftliche Aufgabe der Wirtschaftsprüfung, Kapitalfehlleitungen zu verhindern, ins Privatwirtschaftliche übergreift. Eine ähnliche Doppelwirkung ist auch den Begutachtungen und Beratungen bei Finanzierungs- und Investitionsanlässen (vor allem Kapazitätserweiterungen) eigen, weil sie sowohl überbetrieblich als auch innerbetrieblich dazu beitragen, das Kapital in der richtigen Form in die produktivsten Bahnen zu lenken.

Ebenso dienen sämtliche Prüfungs-, Beratungs- und Begutachtungsaufgaben auf den Gebieten der Organisation, der Beschaffung und des Absatzes, der Planung und der Kalkulation, bei Fragen der Zweckmäßigkeit von Fusionen und Beteiligungsveränderungen stets dem Ziel der Durchsetzung des Wirtschaftlichkeitsprinzips bei den betreffenden Unternehmungen und schützen somit auf diesem Wege deren Anteilinhaber und Belegschaftsmitglieder vor Verlusten.

Was schließlich den Schutz der übrigen an den Unternehmen interessierten Personen angeht, so dient insbesondere das Institut der Pflichtprüfung dem Zweck, der Öffentlichkeit das Vertrauen in die großen Wirtschaftskörper und deren Leitung zu erleichtern bzw. überhaupt erst zu ermöglichen. Vor allem den potentiellen Aktionären, Betriebsangehörigen und Gläubigern ist mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers unter einer Bilanz die Gewißheit gegeben, daß die im Jahresabschluß zum Ausdruck gebrachte wirtschaftliche Lage den Tatsachen entspricht.

Während mancher Gläubiger oder Aktionär, insbesondere wenn sein berufliches Feld außerhalb der Wirtschaft liegt, nicht selbst in der Lage ist, einen veröffentlichten Jahresabschluß so zu lesen, daß er folgerichtige Schlüsse daraus zu ziehen vermag, werten jedoch Wirtschaftspresse und Aktionärsvereine sämtliche Bekanntmachungen der Unternehmen im Wege von Bilanz- und Erfolgsanalysen, von Zeit-, Betriebs- und Branchenvergleichen nach allen Richtungen hin aus und sorgen damit für eine weit wirksamere Publizität, als sie der Gesetzgeber selbst verlangt. Eine derartige Auswertung kann aber nur dann von Aussagekraft sein, wenn sie auf zuverlässigem Informationsmaterial basiert. Diese Zuverlässigkeit innerhalb gewisser, den Auswertenden bekannter Grenzen verleiht einem veröffentlichten Abschluß der Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers.

¹¹⁾ Auf diese einzelwirtschaftliche Nutzenstiftung der Wirtschaftsprüfung weist Baudisch in: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung (In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 462) nachdrücklich hin.

E. Die gesamtwirtschaftlichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfung

Die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfungsbetriebe, insbesondere die Pflichtabschlußprüfung, dient der Sicherung der Ordnung im Bereich der Wirtschaft¹²⁾. Wo sich in einer Unternehmung eine gegen diese Ordnung verstoßende Entwicklung anbahnt, zeigt sie sich am ehesten und untrüglichsten in dem Zahlenmaterial eines sorgfältig geführten Rechnungswesens. Deshalb beziehen sich sämtliche Pflicht- und freiwilligen Prüfungen hauptsächlich auf die Rechnungslegung die ihr zugrundeliegende Buchführung.

Kellner gelangt bei ihrer Analyse der Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers¹³⁾ zum Ergebnis, daß dieser aufgrund des öffentlich-rechtlichen Charakters seiner Funktion eine amtsähnliche Position einnimmt. Besonders deutlich tritt diese Idee bei der Pflichtprüfung von Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand hervor.

Die wohl wichtigste Leistung für die Gesamtwirtschaft kann als Hilfestellung der Wirtschaftsprüfung bei der Durchführung wirtschaftspolitischer Aufgaben bezeichnet werden.

An erster Stelle ist der Beitrag der Wirtschaftsprüfung zu einer erfolgreichen Konjunkturpolitik zu nennen¹⁴⁾. Die Pflichtprüfungen geben denjenigen Personen, deren Aufgabe die Beobachtung des langfristigen Wirtschaftsablaufs ist, die Möglichkeit, auf die veröffentlichten und von Wirtschaftsprüfern testierten Jahresabschlüsse zurückzugreifen in dem Wissen, daß die darin enthaltenen Zahlenangaben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung entsprechen. Der Kreis der prüfungspflichtigen Unternehmen stimmt im großen ganzen mit dem Kreis der für die Konjunkturbeobachtung besonders wichtigen Großunternehmen überein, so daß hier eine bedeutsame und nicht immer voll erkannte konjunkturpolitische Hilfsfunktion der Wirtschaftsprüfung vorliegt.

Ferner gründen sich staatliche Wirtschaftsförderungsmaßnahmen — vor allem auf steuerrechtlichem Gebiet — ebenfalls, obgleich nicht direkt, sondern mittelbar aufgrund der Erhebungen des Statistischen Bundesamtes und der Statistischen Landesämter, auf die Rechnungslegung der betrachteten Unternehmungen, weil daraus ihre wirtschaftliche Lage am besten hervorgeht.

Bei der Begebung von Anleihen verlangt das Bankenkonsortium, das die Emission auflegt, stets die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers, daß die Annuitäten ordnungsmäßig aus dem Ertrag der mit dem aufgenommen Kapital erstellten Anlagen geleistet werden können. In neuerer Zeit scheint auch der Staat (das Bundeswirtschaftsministerium), dem gemäß §§ 795 und 808 a BGB die Absicht der Ausgabe von Inhaber- und Order-

¹²⁾ Vgl. Baudisch, Roman: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 461

¹³⁾ Kellner, Emmy: Die Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers. Diss. iur. Köln 1937, S. 15 ff.

¹⁴⁾ Diese gesamtwirtschaftliche Aufgabe in einzelwirtschaftlicher Sicht bei Schmalenbach, Eugen: Der Wirtschaftsprüfer als Krisenwarner. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 1 ff.

schudverschreibungen — letztere nur, wenn sie Teile einer Gesamtemission sind — zum Zwecke der Genehmigung angezeigt werden muß, auf ein derartiges Testat eines Wirtschaftsprüfers Wert zu legen.

Baudisch weist darauf hin, daß die Wirtschaftsverwaltungen sich zur Durchführung zweigwirtschaftlicher Untersuchungen (Enqueten) der Kosten- und Ertragsverhältnisse verschiedentlich der Arbeit der prüfenden Berufe bedient haben und erinnert an die Enqueten im Kohlenbergbau, in der Energiewirtschaft, in der Düngemittelindustrie, in der Zuckerindustrie und in der Vertriebenen-Wirtschaft¹⁵⁾.

Auch zur Durchführung der mit Gesetz vom 31. 12. 1960 beschlossenen Untersuchung der Konzentration in der Wirtschaft werden als freie Sachverständige in der Hauptsache Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften herangezogen. Insbesondere begrüßt man hier ihre gleichermaßen guten Kenntnisse der Wirtschaftstheorie und der Wirtschaftspraxis.

Auch die Finanzbehörden stützen sich bei steuerlichen Veranlagungen und Betriebsprüfungen auf die Berichte über stattgefundene Abschluß- und sonstige Prüfungen, insbesondere auch in zunehmendem Maße bei freiwilligen Prüfungen, sofern sie von einem angesehenen Wirtschaftsprüfungsbetrieb vorgenommen worden sind.

Weiterhin sei auf eine bereits ins Einzelwirtschaftliche übergreifende Aufgabe der Wirtschaftsprüfung zum Schutz der Gesamtwirtschaft verwiesen, nämlich die Aufdeckung bzw. Verhinderung von gesamtwirtschaftlich unerwünschten Kapitalfehleitungen. Die Wirtschaftsprüfung trägt dazu bei oder sollte zumindest dazu beitragen, das Rechnungswesen so zu ordnen und die Rechnungslegung so zu bewirken, daß sich möglichst schnell zeigt, wenn eine Unternehmung in irgendeiner Weise unwirtschaftlich arbeitet, also eine Vergeudung wirtschaftlicher Werte stattfindet, damit die Kapitaleigner rechtzeitig Maßnahmen ergreifen können, um entweder die betreffende Unternehmung wirtschaftlicher zu machen oder, bevor weiterer Schaden angerichtet wird, zu liquidieren.

Der Kapitalmarkt würde auch in anderer Hinsicht ohne ein geordnetes Rechnungswesen weniger gut funktionieren; man denke nur an den Umfang der Kreditgewährung durch Banken und andere Finanzierungsinstitute, die als Unterlage für ihre Geldhingabe entweder die durch das Testat eines Wirtschaftsprüfers als ordentlich ausgewiesene Rechnungslegung oder aber ein besonderes Kreditwürdigkeitsgutachten benutzen, welches letzteres, wenn es selbst nicht von einem Wirtschaftsprüfer angefertigt wird, so doch auf ein vom Wirtschaftsprüfer revidiertes Rechnungswesen häufig aufbaut.

Ein weiterer wichtiger Komplex innerhalb der gesamtwirtschaftlichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfung, insbesondere der Pflichtabschlußprüfung, bildet der Gläubigerschutz, der häufig als ihre Hauptfunktion an-

¹⁵⁾ Baudisch, Roman: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 462

gesehen wird. In der Tat ist eine Sicherung der Geldgeber, die nicht zugleich Eigentümer sind und dadurch keine besonderen Rechte (z.B. Auskunftsrecht in der Hauptversammlung, Überwachungsmöglichkeit der Geschäftsführung durch die Wahl eines geeigneten Aufsichtsrates) haben, bei den großen Wirtschaftskörpern unserer Zeit unbedingt notwendig, wenn man bedenkt, daß das risikotragende Kapital der Eigentümer gegenüber dem Gläubigerkapital heute mitunter stark in den Hintergrund tritt.

Die Aufgabe der Wirtschaftsprüfung zum Schutze der Gläubiger besteht darin, daß die von Wirtschaftsprüfern testierten Bilanzen den Grundsätzen wahrheitsgetreuer Rechnungslegung entsprechen und demzufolge die dort ausgewiesene Kapitalausstattung nach Art und Umfang als zutreffend hingenommen werden kann. Welche Konsequenzen daraus zu ziehen sind, bleibt — wie es einem freiheitlichen Wirtschaftssystem entspricht — dem einzelnen Gläubiger überlassen.

Bei öffentlich bestellten Begutachtungen kommt dem Wirtschaftsprüfer eine dem Richteramt ähnliche Funktion zu, da sich die Gerichte in wirtschaftlichen Fragen bei ihrer Urteilsfindung hauptsächlich auf die Feststellungen und Darlegungen des Gutachters verlassen. Aber auch die ihm von privater Hand in Auftrag gegebenen Begutachtungen dienen aufgrund seiner Position als Person des öffentlichen Vertrauens der Durchsetzung der Ordnung im Wirtschaftsleben, was dadurch bewiesen wird, daß sein Urteil als das eines unbestechlichen Sachverständigen gilt und bei Auseinandersetzungen vor Schiedsgerichten in der Regel von beiden Parteien respektiert zu werden pflegt.

Die Beratungsaufgabe der Wirtschaftsprüfung ist im wesentlichen einzelwirtschaftlicher Natur; eine gesamtwirtschaftliche Funktion erblicken wir darin, daß eine Beratung, die sich einzelwirtschaftlich positiv auswirkt, zwar nicht notwendigerweise, aber doch wohl meistens auch dem Gemeinwohl dient. Im besonders gelagerten Fall der Steuerberatung paart sich der einzelwirtschaftliche Zweck mit der gesamtwirtschaftlichen Funktion des Steuerberaters, dem unserem Steuerrecht zugrundeliegenden Gedanken von der Gleichheit der Besteuerung zur Verwirklichung zu verhelfen.

Bei der Treuhändertätigkeit üben die Wirtschaftsprüfungsbetriebe gleichfalls eine gesamtwirtschaftliche Funktion aus, da sie wegen der strengen Berufsgrundsätze gehalten sind, die gesamtwirtschaftlichen Aufgaben, die für ihre Tätigkeit als Pflichtprüfer genannt wurden, in gleicher Weise bei der Verwaltung ihnen übertragener Vermögensmassen zu erfüllen. In diesem Zusammenhang sei noch auf die Fälle (z.B. Testamentsvollstreckung) hingewiesen, wo sie für die rechtlich Befugten, aber wirtschaftlich nicht Sachkundigen die Führung von Betrieben übernehmen.

III. Die Bedingungen für das Wirtschaften im Wirtschaftsprüfungswesen

Wir wollten einer Leistung das Attribut „wirtschaftlich“ zuerkennen, wenn sie erstens geeignet ist, einen gesamtwirtschaftlichen Nutzenstif-

tungseffekt zu erzielen, und zweitens mit einem möglichst geringen Einsatz an wirtschaftlichen Werten erstellt wurde.

Im vorangegangenen Abschnitt haben wir zu beweisen versucht, daß die Leistungen der Wirtschaftsprüfung imstande sind, durch ihre Fähigkeit, die Wirtschaftlichkeit des gesamten Wirtschaftsablaufs zu gewährleisten bzw. zu erhöhen, einen gemeinwirtschaftlichen Nutzen zu stiften. Damit wäre der eine Aspekt der Wirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüfungswesen abgehandelt und darf für die folgenden Ausführungen als bekannt und gegeben vorausgesetzt werden.

Jetzt kann sich die Untersuchung anschließen, wie sich das Gebot der optimalen Ergiebigkeit (das Wirtschaftlichkeitsprinzip) auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung darstellt und auf welche Weise seine Durchsetzung in der Praxis möglich ist.

A. Das Wirtschaftlichkeitsprinzip im Wirtschaftsprüfungswesen

Das allgemeine Wirtschaftlichkeitsprinzip hatten wir definiert als das Bestreben, mit möglichst geringem wirtschaftlichen Werteverzehr einen Beitrag zum gesamtwirtschaftlichen Wirtschaftsprozess zu leisten.

Einen derartigen Beitrag leistet ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb dann, wenn er die an ihn gestellten gesamt- und einzelwirtschaftlichen Aufgaben erfüllt; die zweite Kategorie kommt in dem Zusatz „mit möglichst geringem wirtschaftlichen Werteverzehr“ zum Ausdruck, den man auch als Postulat möglichst ergiebiger Leistungserstellung bezeichnet. Diese optimale Ergiebigkeit wird dann erreicht, wenn der Einsatz an Werten in quantitativer und qualitativer Hinsicht gerade so beschaffen ist, daß die gemeinwirtschaftlichen Aufgaben damit erfüllt werden können. Jeder darüber hinausgehende Werteeinsatz würde den Ergiebigkeitsgrad vom Optimum entfernen.

Ein geringerer als der der optimalen Ergiebigkeit entsprechenden Werteeinsatz wäre definitionsgemäß nicht mehr in der Lage, die gestellten Aufgaben zu erfüllen, und müßte als unwirtschaftlich angesprochen werden, da nunmehr die gemeinwirtschaftliche Nutzenstiftung ausbleiben oder zumindest herabgemindert würde. Der gemeinwirtschaftliche Nutzenstiftungseffekt ist jedoch die vorrangige Norm im Wirtschaftlichkeitsprinzip; erst wenn ihr genügt wird, kann überhaupt eine Leistung als wirtschaftlich angesehen werden.

An Mitteleinsatz kommen im Wirtschaftsprüfungswesen hauptsächlich Arbeitskräfte, ferner Sachmittel und Fremdleistungen in Betracht (Kostengüter).

Treffen wir nun die u.E. wirklichkeitsnahe Annahme, daß die von Wirtschaftsprüfungsbetrieben gezahlten Kostengüterpreise den von ihnen erwarteten Nutzenstiftungen entsprechen (daß mithin ein überdurchschnittlich guter Mitarbeiter ein adaequat höheres Gehalt als ein weniger qualifizierter Angestellter bezieht), so können wir sagen, daß derjenige Wirtschaftsprüfungsbetrieb wirtschaftlich arbeitet, der sich mit Arbeits-

kräften, Sachmitteln und Fremdleistungen qualitativ und quantitativ dergestalt versorgt, daß er in der Lage ist, mit geringstmöglichem Kostenaufwand seine Aufgaben ordnungsmäßig durchzuführen.

Die Betonung liegt dabei auf „ordnungsmäßig“. Es sei nochmals darauf hingewiesen, daß das vorrangige Ziel in jedem Falle die sorgfältige Erfüllung der Berufspflichten bleibt, weil sonst die Arbeit der Wirtschaftsprüfungsbetriebe nicht mehr den gemeinwirtschaftlichen Nutzenstiftungseffekt zeitigen würde. Sobald aber die Nutzenstiftung mit einem unangemessen hohen Kostenaufwand erzielt würde, mangelte es der Leistung an der optimalen Ergiebigkeit. Durch einen der Nutzenstiftung nicht entsprechenden Kostenaufwand würden dem gesamtwirtschaftlichen Wirtschaftsprozess mehr Kostengüter entzogen, als zur Erstellung der betreffenden Leistung notwendig wäre. Die zuviel beanspruchten Kostengüter hätten produktiver an anderer Stelle des Bedarfsdeckungsprozesses eingesetzt werden können.

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip im Wirtschaftsprüfungswesen durchzusetzen, heißt also, eine ordnungsgemäße Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Aufgaben mit dem geringstmöglichen Kostenaufwand unter Beachtung der den Wirtschaftsprüfungsbetrieben gesetzten Daten zu bewerkstelligen.

Diese Daten entspringen erstens der gegebenen allgemeinen Rechts- und Wirtschaftsordnung einer Volkswirtschaft und sind daher gleichermaßen von allen Wirtschaftssubjekten in dieser Volkswirtschaft zu beachten, zweitens der besonderen Situation des Wirtschaftsprüferberufs.

So wurde am 24. Juli 1961 die Wirtschaftsprüferordnung¹⁶⁾ erlassen, die bindende berufsrechtliche Vorschriften enthält. Darüber hinaus bestehen mehr oder weniger konkrete Vorstellungen über die Formen standeswürdiger Berufsausübung, deren Existenz in der Tatsache begründet ist, daß der Wirtschaftsprüferberuf zu den freien Berufen gehört und deshalb gewisse ethische Grundanforderungen an seine Träger stellt.

Die Gesamtheit der Daten, die den Wirtschaftsprüfungsbetrieben gesetzt und ihrer Einflußnahme entzogen sind (ihr Datenkranz), bildet den Rahmen, die äußere Begrenzung, innerhalb deren sie ihre Aufgaben zu erfüllen und das Wirtschaftlichkeitsprinzip durchzusetzen haben.

B. Die Daten im Wirtschaftsprüfungswesen

1.) Das Berufsrecht

a) Begriffsbestimmung

Im Rahmen der Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsprozess sind die Wirtschaftsprüfungsbetriebe ebenso wie alle anderen Wirtschaftssubjekte in gewisse generelle rechtliche, ethisch-soziale und ökonomische Normen eingespannt, die nicht Gegenstand unserer Betrachtung sein sollen. Vielmehr wollen wir uns mit denjenigen gesetzlichen und berufsrechtlichen

¹⁶⁾ BGBl. I/1961, S. 1049

Vorschriften beschäftigen, die speziell auf die Wirtschaftsprüfungsbetriebe und die im Wirtschaftsprüfungswesen Tätigen zugeschnitten sind.

Unter diesen speziellen Regelungen stehen die berufsrechtlichen Vorschriften vornan. Unter Berufsrecht wollen wir dabei in teilweiser Anlehnung an Bussmann¹⁷⁾ alle Bestimmungen und Regelungen verstehen, die sich — ergänzt durch Rechtsprechung und Gewohnheitsrecht — mit den Rechten und Pflichten der Berufsausübung befassen.

Es wäre falsch, wollte man die rechtlichen Vorschriften unterteilen in solche, die den ökonomischen Bereich der Wirtschaftsprüfungsbetriebe betreffen, und solche, die außerhalb dessen liegen. Die Verschwiegenheitspflicht z.B. berührt bei oberflächlicher Betrachtung nicht den ökonomischen Bereich. In Wirklichkeit aber veranlaßt oft gerade sie die Unternehmer, einen vertrauliche Behandlung voraussetzenden Auftrag nicht einem speziellen Sachverständigen, sondern einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb zu geben. In ähnlicher Weise betreffen auch die übrigen Bestimmungen in irgendeiner Weise den ökonomischen Bereich der Wirtschaftsprüfungsbetriebe.

b) Die einzelnen Berufsgrundsätze

(1) Verschwiegenheitspflicht

Die Pflicht zur unbedingten Verschwiegenheit bei Vornahme ihrer Aufgaben ist oberster Grundsatz aller im Wirtschaftsprüfungswesen Tätigen. Der Wirtschaftsprüfer selbst wird bei seiner öffentlichen Bestellung darauf vereidigt. Das Vertrauen, welches man ihm entgegenbringt, basiert zum erheblichen Teile auf der Schweigepflicht.

Sie ist zeitlich unbegrenzt.

Auch sachlich sollte sie wegen ihrer zentralen Bedeutung keiner Einschränkung unterliegen; etwa darauf, was ein Prüfer vom Auftraggeber vertraulich mitgeteilt erhält. Sie geht über das Fachliche hinaus und umfaßt alle Kenntnisse über den Auftraggeber und dessen Betrieb.

Die Verschwiegenheitspflicht ist gegen jedermann zu wahren. Diese Tatsache ist unproblematisch, sofern man dabei nur den privaten Lebenskreis des Betreffenden im Auge hat (Verwandte, Bekannte usw.). Die Schweigepflicht gilt aber auch gegen das Personal des Auftraggebers, gegen Behörden und Gerichte. Der Wirtschaftsprüfer ist gesetzlich berechtigt, in Straf- und Zivilprozessen kein Zeugnis ablegen zu müssen¹⁸⁾. Die strenge Auffassung wird diese Berechtigung in eine Verpflichtung zur Zeugnisverweigerung zu verwandeln haben, es sei denn, der Auftraggeber entbinde den Prüfer von seiner Schweigepflicht.

Während ein Wirtschaftsprüfungsassistent gegenüber seinen gleichrangigen Kollegen zum unbedingten Schweigen verpflichtet ist (auch inner-

17) Bussmann, Karl F.: Betreuung und Prüfung der Unternehmungen. Wiesbaden 1960, S. 23

18) Nach §§ 53 und 53a StPO bzw. § 383 Abs. 1 Ziff. 5 ZPO

halb eines Arbeitsteams), muß im Verhältnis zum Vorgesetzten demgegenüber von einer Offenbarungspflicht gesprochen werden, da dieser als Verantwortlicher für die Tätigkeit der ihm Unterstellten eine Pflicht zur Orientierung hat; so vor allem im Verhältnis Abschlußprüfer zu unterzeichnendem Wirtschaftsprüfer.

Ob sich diese Offenbarungspflicht allerdings neben fachlichen Dingen auch auf die Kenntnisse persönlicher Art erstreckt, ist zweifelhaft. Die Frage ist aber u.E. hier nicht, ob der Auftraggeber zwar damit rechnen muß, daß ein Prüfungsassistent sachbezogene Kenntnisse seinem Vorgesetzten mitzuteilen hat, sondern entscheidend ist vielmehr, wer darüber urteilen muß, welche Dinge (sach- und personenbezogener Art) das Prüfungsergebnis beeinflussen. Im allgemeinen wird man diese Entscheidung dem Vorgesetzten überlassen und hat dann diesem gegenüber eine uneingeschränkte Offenbarungspflicht.

Ein weiteres problematisches Verhältnis — problematisch, was die Verschwiegenheit anbetrifft — liegt zwischen Vorstand und Aufsichtsrat einer Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft vor. Der Gesetzgeber des Aktiengesetzes von 1937 erklärt in § 141 den Vorsitz des Aufsichtsrats und dessen Stellvertreter für befugt, zwar in die von der Gesellschaft erstatteten Prüfungsberichte Einsicht zu nehmen, die dabei erlangten Kenntnisse aber nur zur Erfüllung ihrer Überwachungspflicht verwerten zu dürfen.

Diese Regelung bedeutet also eine bei Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften weitergehende und den Aufsichtsrat einbeziehende Schweigepflicht. Unsere Meinung ist, daß man zwar generell dem Überwachungsorgan das Recht zubilligen muß, auch die Arbeitsweise des Vorstands zu kontrollieren und dazu die schriftlich niedergelegten Arbeitsergebnisse heranzuziehen, jedoch die Schweigepflicht des Wirtschaftsprüfers seiner Auskunftspflicht gegenüber dem Aufsichtsrat überordnen sollte.

(2) Treuepflicht

Unter der Treuepflicht der Wirtschaftsprüfer versteht man die Verpflichtung zur Hintansetzung der eigenen Interessen zum alleinigen Wohl und Nutzen des Auftraggebers.

Die Treuepflicht spielt eine hervorragende Rolle, wenn es um die Frage geht, ob eine im Zuge der Tätigkeit für einen Mandanten erlangte Kenntnis zum eigenen Nutzen ausgewertet werden darf. Man denke bspw. an einen Wirtschaftsprüfer oder Prüfungsassistenten, der gelegentlich einer aktienrechtlichen Abschlußprüfung erfährt oder aufgrund der Bilanzpolitik vermutet, daß eine erhöhte Dividendenausschüttung bei der betreffenden A.G. bevorsteht, und daraufhin Aktien dieser Unternehmung erwerben will, um den zu erwartenden Kursgewinn mitzunehmen. Die Treuepflicht verbietet dem Betreffenden ein solches Verhalten.

In den USA will man jetzt soweit gehen, den Certified Public Accountants und deren Angehörigen schlechthin den Besitz von Anteilen der von

ihnen geprüften Unternehmungen zu untersagen. Diese von den großen amerikanischen Wirtschaftsprüfungsbetrieben unterstützte Ausdehnung des geltenden Berufsrechts stößt allerdings auf den Widerstand der kleineren CPA-Betriebe, die anführen, daß sie mitunter wegen der schlechten finanziellen Situation der geprüften Unternehmungen zur Annahme von deren Aktien an Geldes Statt gezwungen seien¹⁹⁾. Den Anstoß zu dieser Diskussion gab allerdings weniger die Verletzung der Treuepflicht, als vielmehr eine gewisse Besorgnis der Befangenheit bei Vornahme von Abschlußprüfungen bei Unternehmungen, an denen man selbst beteiligt ist.

Die Besorgung von Treuhandschaften verlangt — wie der Name schon sagt — ein besonderes Maß an Treue, da den Treugebern vielfach die Möglichkeit genommen ist, die diesbezügliche Zuverlässigkeit des Treuhänders nachzuprüfen. Man denke dabei an die Verwaltung einer Vermögensmasse, deren Eigentümer im Ausland wohnt, oder an eine Testamentsvollstreckung für unmündige Kinder oder für in wirtschaftlichen Dingen völlig unerfahrene Personen.

Wie eng übrigens die Verbindung von Wirtschaftsprüfer, dessen hervorragende Aufgabe die Vornahme von Pflichtprüfungen und nicht etwa die Durchführung von Treuhandgeschäften ist, und Treuhänder ist, zeigt einmal die geschichtliche Entwicklung der heute bedeutendsten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aus ehemaligen Treuhandgesellschaften und zum anderen das noch heute oft gebrauchte Synonym Treuhänder für Wirtschaftsprüfer, eben weil die Anforderungen an die Charaktereigenschaft „Treue“ bei beiden gleich groß ist.

Die Verpflichtung zur Treue geht allerdings nun wieder nicht so weit wie beim Rechtsanwalt, der sie über die Objektivität stellen kann. Sobald sich beim Wirtschaftsprüfer Treuepflicht und Objektivität nicht vereinbaren lassen, hat er den Auftrag zurückzugeben. Keinesfalls darf er einen der beiden Grundsätze verletzen.

(3) Objektivität

Wie der Notar, aber anders als der Rechtsanwalt, ist der Wirtschaftsprüfer eine Person des öffentlichen Vertrauens. Das bringt insbesondere seine Stellung und Funktion als Pflichtprüfer mit sich, als der er dem Wirtschaftsganzen, dem Staat, den Aktionären, den Gläubigern und der interessierten Öffentlichkeit dient, die sämtlich auf seinen Bestätigungsvermerk als das Ergebnis einer sachverständigen und unparteiischen Prüfung bauen.

Diese Objektivität — man könnte diesen vielschichtigen Ausdruck vielleicht mit „strenger Sachbezogenheit unter Ausschluß jeglicher Personenbezogenheit“ oder einfacher als „Geist der Tatsächlichkeit“ umschreiben — obliegt ihm bei allen Tätigkeiten und macht ihn als unparteiischen

¹⁹⁾ Wise, T. A.: The Auditors Have Arrived. (Part II) In: Fortune, Dezember 1960, S. 147

Gutachter vor allem für öffentlich bestellte Begutachtungen besonders wertvoll²⁰⁾).

Im englischen Sprachbereich ist die Objektivität des Wirtschaftsprüfers schon in dessen Namen manifestiert: Er ist ein Accountant, d. i. ein Mensch, der für seine Handlungen „accountable“ = verantwortlich, haftbar ist²¹⁾. Insofern kann man die Eigenverantwortlichkeit als erste Vorbedingung zur Objektivität bezeichnen.

Das eigenverantwortliche Handeln wird in berufsrechtlicher Hinsicht vom Wirtschaftsprüfer verlangt, sollte aber zweckmäßigerweise schon möglichst weit unten in der Hierarchie eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes beginnen. Bei dem außerordentlichen großen Umfang mancher Prüfungsobjekte zwingt u.E. die Notwendigkeit dazu, die Eigenverantwortlichkeit auf sämtliche im Wirtschaftsprüfungswesen Tätige auszudehnen, ähnlich wie es auch für die Verschwiegenheits- und Treupflicht bereits gilt.

Zur Gewährleistung der Eigenverantwortlichkeit von Wirtschaftsprüfern dient der Grundsatz, daß ihnen nicht mehr als fünf Revisoren unterstellt sein sollen. Wir werden an späterer Stelle auf diese 5:1-Relation zurückkommen.

Gegen die Eigenverantwortlichkeit verstößt nach u.E. berechtigter Ansicht des Bundesministers für Wirtschaft²²⁾ ein Wirtschaftsprüfer, der in mehr als zwei verantwortlichen Stellen als Wirtschaftsprüfer tätig ist, was nach unseren Feststellungen per 1. 1. 1960 in 23 Fällen noch zutraf.

Objektivität ist weiterhin nur möglich bei materieller und persönlicher Unabhängigkeit. Einer materiellen Abhängigkeit seiner Angestellten von den Auftraggebern (Gefahr der Einflußnahme durch Zuwendungen) sollte jeder Wirtschaftsprüfungsbetrieb durch Zahlung angemessener Gehälter vorbeugen. Einer materiellen Abhängigkeit eines gesamten Wirtschaftsprüfungsbetriebes ist wesentlich schwieriger zu begegnen; sie betrifft häufig kleinere Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die einen oder wenige große Auftraggeber besitzen.²³⁾

Die Frage der persönlichen Unabhängigkeit bezieht sich einmal auf die betriebsinternen Weisungsbefugnisse und zum anderen auf etwaige Beeinflussungsmöglichkeiten von außen.

Zum betriebsinternen Problem ist zu sagen, daß jedem Angestellten ein gewisser Entscheidungsspielraum belassen sein sollte. Dieser Umstand verlangt vom Wirtschaftsprüfer eine außerordentlich sorgfältige Auswahl der Mitarbeiter. Dem Wirtschaftsprüfer selbst muß kraft Berufsrecht eine

²⁰⁾ Möhle betont, daß ein Gutachter ebenso objektiv sein muß wie der Richter, der sich bei seiner Urteilsfindung auf das Gutachten verläßt. Vgl. Möhle, Fritz: Die Unabhängigkeit des Prüfers, Gutachters und Beraters. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), Heft 1, S. 23.

²¹⁾ Koch, Waldemar: Hundert Jahre Berufsgeschichte in Schottland. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 6, S. 162

²²⁾ Lt. Schreiben vom 19. 9. 1953 an den Hessischen Minister für Arbeit, Wirtschaft und Verkehr. Zitiert in Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, Düsseldorf 1959, S. 25 f.

²³⁾ Der gleichen Ansicht ist Hutten, Peter: Berufsaussichten und Betätigungsmöglichkeiten der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 276.

weisungsunabhängige Stellung auch in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften garantiert werden (als persönlich haftender Gesellschafter, Geschäftsführer, Vorstand oder Prokurist). Bei seinen Entscheidungen ist er nur seinem Gewissen unterworfen.

Eine Abhängigkeit von den Eigentümern wird häufig den Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften vorgeworfen, deren Anteile sich zur Mehrheit in den Händen von Außenstehenden (Banken, Unternehmungsgruppen, Verbänden, öffentliche Hand usw.) befinden.

Zunächst hat wiederum der Gesetzgeber des Aktiengesetzes von 1937 einer solchen Abhängigkeit durch die Vorschrift des § 137 vorgebeugt, der den Wirtschaftsprüfern — zu denen nach deutschem Recht auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zählen — verbietet, solche Gesellschaften zu prüfen, die auf sie einen „maßgebenden Einfluß“ haben. Eine solche Annahme wäre unseres Erachtens immer dann am Platze, wenn eine Aktiengesellschaft bzw. eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder ein Mitglied ihrer Verwaltungsorgane einen nennenswerten Anteil am stimmberechtigten Kapital der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft inne hätte. Bei der heutigen Wirtschaftsverflechtung wäre die Möglichkeit einer Beeinflussung aber auch bereits gegeben, wenn die Konzernobergesellschaft (oder ein Mitglied ihrer Organe) an einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wesentlich beteiligt wäre, die eine ihrer Untergesellschaften prüft.

Im Fachgutachten 2/35 des Instituts der Wirtschaftsprüfer wurde zur Frage Stellung genommen, ob ein Abschlußprüfer als abhängig gelten muß, wenn er für die geprüfte Unternehmung auch noch als Berater oder Treuhänder tätig ist. Das wurde für die Fälle bejaht, in denen er eine mitleitende Position in der Unternehmung einnimmt oder auf andere Weise einen erheblichen Einfluß auf diese auszuüben in der Lage ist.

EXKURS: Zur Frage der Unabhängigkeit der Berufsausübung bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

An dieser Stelle muß etwas näher auf den berufsinternen Konflikt über die Frage einer die Unabhängigkeit der Berufsausübung am besten garantierenden Rechtsform im Wirtschaftsprüfungswesen eingegangen werden.

Aus der recht umfangreichen Literatur zu diesem Thema sei Klemann's Meinung vorangestellt, weil sie der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht entspricht: „Die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit des Prüfers wird durch keine Rechtsform garantiert“²⁴⁾. Er bezieht damit Stellung gegen den einheitlichen Tenor der vier Anfang 1949 in der Zeitschrift „Der Wirtschaftsprüfer“ veröffentlichten preisgekrönten Beiträge zum Thema „Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemein-

²⁴⁾ Klemann, Friedrich: Wirtschaftsprüfer — Steuerberater — Sachverständige. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 280

schaften“, die sämtlich auf eine Ablehnung der A.G. im Wirtschaftsprüfungswesen hinauslaufen²⁵⁾.

Klemann's Ansicht wurde übrigens schon 27 Jahre vor ihm von Sigbert Feuchtwanger in dessen Werk über die freien Berufe²⁶⁾ vertreten, der auf S. 24 sagt: „Die Rechtsform entscheidet nicht (darüber, ob es sich um einen freien Beruf handelt oder nicht. Der Verf.), sondern das Maß von tatsächlicher Freiheit des Schaffens, das sich darin auszuwirken imstande ist, ... Keine Rechtsform ist schlechthin ungeeignet, keine schlechthin geeignet.“

Auch Hintner²⁷⁾ tritt für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein, indem er auf deren Vorteile der unbeschränkten Dauer (und damit Sicherung der Mandanten) und der Arbeitsverrichtung durch den jeweils zuständigen Fachmann hinweist. Hintner hält zwar die A.G.-Rechtsform an sich nicht für geeignet, hebt aber hervor, daß deren Vorstandsmitglieder diejenigen Persönlichkeiten sind, die das nötige Vertrauensverhältnis zu den Mandanten herstellen und mit ihrem Namen für die Leistungen ihres Betriebes bürgen. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft enthalte somit eine doppelte Sicherung, nämlich Grundkapital und den guten Ruf der Geschäftsführer, gegenüber nur der letztgenannten bei Einzelkanzleien²⁸⁾.

Peter Goetze²⁹⁾ tritt Hintner's Ansicht bei und schreibt: „... , daß die Rechtsform der Berufsausübung allein weder die Unabhängigkeit noch die Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers zu garantieren vermag. Weit wichtiger als die Rechtsform der Berufsausübung ist die fachliche und charakterliche Eignung des Prüfenden.“

Dem Sinne nach erkennen weiterhin folgende Autoren die A.G. als durchaus positiv zu beurteilende Rechtsform im Wirtschaftsprüfungswesen an: Fritz Schmidt³⁰⁾, Otto Frielinghaus³¹⁾, Otto R. Schnutenhaus³²⁾, Hermann Anatol Ertel³³⁾ und Mundorf³⁴⁾. Dagegen wenden sich außer den vier oben genannten Autoren noch Wilhelm Eich³⁵⁾ und Georg Berger³⁶⁾.

25) Wollert, Heinrich; in: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 3, S. 66 ff.

Mayer-Wegelin; H.: in: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 4, S. 97 ff.

Goetze, Hermann; in: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 5, S. 136 ff.

Metzner, Max; in: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 172 ff.

26) Feuchtwanger, Sigbert: Die freien Berufe — Versuch einer allgemeinen Kulturwirtschaftslehre. München und Leipzig 1922.

27) Hintner, Otto: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft. München, Berlin und Leipzig 1926, insbesondere S. 26.

28) Hintner, Otto: Das Treuhandwesen ... a.a.O., S. 98

29) Goetze, Peter: Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes. In: Der Wirtschaftstreuhand 1936 (5. Jg.), H. 22, S. 450

30) Schmidt, Fritz: Wirtschaftsprüfung und Treuhandgesellschaft. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1932, H. 3, S. 170

31) Frielinghaus, Otto: Geschichte, Organisation und Verfahren der Wirtschaftsprüfung. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11 12, S. 259

32) Schnutenhaus, Otto R.: Wirtschaftsprüfer und Treuhandgesellschaft. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (52. Jg.), H. 11 12, S. 269

33) Ertel, Hermann Anatol: Treuhandgesellschaften in Deutschland. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11 12, S. 324

34) Mundorf: Gegenstellungnahme zu Berger, Georg: Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften ? In: Der Betriebsberater 1954, H. 13, S. 391

35) Eich, Wilhelm: Zur zweckmäßigsten Form der Arbeitsgemeinschaft im Wirtschaftsprüferberuf. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 35

36) Berger, Georg: Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften? In: Der Betriebsberater 1954, H. 13, S. 389

Ein weiterer Verstoß gegen die Objektivität ist die Befangenheit. Sie kann offen oder versteckt sein.

Offene Befangenheit (etwa in der Form der verwandtschaftlichen oder engen bekanntschaftlichen Bindung zwischen dem Prüfer und dem Geprüften) zwingt zur Rückgabe des Auftrags (§ 49 WPO)³⁷⁾. Eine offene Befangenheit, wenn sie nicht gerade leitende Personen eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes betrifft, ist durch Auswechslung der befangenen gegen unbefangene Mitarbeiter heilbar. Nach bisweilen vertretener Auffassung kann auch die Befangenheit in der Geschäftsführung des prüfenden Wirtschaftsprüfungsbetriebes durch Hinzuziehung eines weiteren unbefangenen Berufsangehörigen beseitigt werden.³⁸⁾

Offene Befangenheit liegt auch dann vor, wenn leitende Personen eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes Versorgungszusagen von einer geprüften Unternehmung empfangen. Sie ist ferner stets zu vermuten, wenn ein Wirtschaftsprüfer binnen zweier Jahre vor Erhalt des Pflichtprüfungsauftrags in einem engeren Verhältnis zu der betreffenden Unternehmung gestanden hat. Sie läßt sich mit Bestimmtheit auch dort annehmen, wo der Wirtschaftsprüfer an den geprüften Unternehmen maßgeblich beteiligt ist. Diese Besorgnis der Befangenheit ließ vor kurzem auch die Diskussion in amerikanischen Berufskreisen aufflammen, ob man den CPA-Betrieben nicht besser jegliches Miteigentum an von ihnen geprüften Unternehmen versagen sollte³⁹⁾.

Die offene Befangenheit, die rechtlich unwiderlegbare wie die rechtlich widerlegbare, ist indes nicht so gefährlich wie die versteckte, die sich in Sympathien oder Antipathien des Prüfers gegenüber dem Auftraggeber oder dessen Angestellten manifestiert. Sie kann häufig nicht einmal von der Geschäftsführung des Wirtschaftsprüfungsbetriebes erkannt werden, die solchen Vorkommnissen nur durch eine außerordentlich sorgfältige Auswahl ihrer Mitarbeiter begegnen kann.

(4) Sorgfaltspflicht

Man kann folgende Arten von Sorgfaltspflichten unterscheiden:

1. Die subjektive Sorgfaltspflicht (*diligentia quam in suis*)
2. Die objektive Sorgfaltspflicht
 - a. Die im Verkehr erforderliche Sorgfalt
 - b. Die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns
 - c. Die Sorgfalt der freiberuflich Tätigen

Die Wirtschaftsprüfer unterliegen der letztgenannten, höchsten Stufe der objektiven Sorgfaltspflicht. Sorgfalt verlangt erstens Gewissenhaftigkeit, zweitens Sachkenntnis.

Die Pflicht zur Gewissenhaftigkeit beginnt bei der Auswahl der neu hinzukommenden Berufsangehörigen, um das Niveau des Berufsstandes

³⁷⁾ Vgl. auch Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S. 582 (§ 137 AktG, Tz. 20).

³⁸⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 29

³⁹⁾ Vgl. Wise, T. A.: The Auditors Have Arrived. In: Fortune November 1960, S. 151 ff., und Fortune Dezember 1960, S. 144 ff.

zu wahren. Diesen Zweck verfolgt eine Reihe von Zulassungsanforderungen, die sämtlich darauf abzielen, Wirtschaftsprüfer-Kandidaten mit mangelnder charakterlicher oder fachlicher Qualifikation auszuschließen⁴⁰⁾.

Die Sorgfaltspflicht aber ist noch nach zwei Richtungen hin zu erweitern:

Gewissenhaftigkeit bei der Berufsausübung bezieht sich einmal auf die Pflicht der Geschäftsführer von Wirtschaftsprüfungsbetrieben, bei der Auswahl der Mitarbeiter auf deren charakterliche und fachliche Qualifikation genauestens zu achten, betrifft zum anderen aber auch die Mitarbeiter selbst, die sich entsprechend ihrer Stellung als Repräsentanten des Wirtschaftsprüfungsbetriebes zu verhalten haben, und zwar im Verhältnis zum Auftraggeber und im Privatleben; denn auf der Seite des Mandanten schließt man gern vom „Gescherre“ auf den mitunter kaum bekannten „Herre“, auf den gesamten Wirtschaftsprüfungsbetrieb und dessen Leitung.

Sorgfalt bedeutet fernerhin Sachkenntnis. Der Wirtschaftsprüfer hat sich weiterzubilden. Er hat die Verpflichtung, den neuesten Stand der betriebswirtschaftlichen Forschung ebenso wie die höchstrichterlichen Entscheidungen in Rechts- und Steuersachen zu kennen. Er hat aber auch das fachliche Niveau seiner Mitarbeiter zu überwachen, was mit Ausgaben für Fachliteratur, allgemein-betriebswirtschaftlichen Büchern, Zeitschriften und Fortbildungslehrgängen verbunden ist, die vor allem für einen kleineren Wirtschaftsprüferbetrieb recht belastend sein können.

Ein sehr aktueller Gegenstand zur Weiterbildung betrifft die modernen elektronischen Rechenautomaten, die in absehbarer Zeit auch in Europa das gesamte Rechnungswesen oder zumindest große Teile davon selbständig besorgen werden. Dieser Umstand bringt für die Wirtschaftsprüfer die Verpflichtung, erstens sich selbst frühzeitig mit der Materie vertraut zu machen und zweitens im Falle der Prüfung eines derartig abrechnenden Unternehmens entweder ihre Mitarbeiter in dieser Richtung schulen zu lassen oder spezialisierte Fachkräfte hinzuzuziehen.

(5) Freiberuflichkeit

„Der Wirtschaftsprüfer übt einen freien Beruf aus. Seine Tätigkeit ist kein Gewerbe.“ (§ 1 Abs. 2 WPO).

Die Freiberuflichkeit drückt sich in folgenden Unterprinzipien aus:

(a) Hauptberuflichkeit

Die Verpflichtung zur Hauptberuflichkeit beinhaltet, daß ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb ganz oder überwiegend seinem Berufsstand gemäße Aufgaben durchführt. Als „gemäß“ gilt in erster Linie seine ihn kennzeichnende Tätigkeit als Pflichtabschlußprüfer; damit vereinbar, also dem Berufsstand gemäß, sind die Dienstleistungen im Rahmen der übrigen Prüfungen, Begutachtungen, Beratungen und Besorgung von Treuhandschaften, die Lehrtätigkeit an Hoch- und Fachschulen u.dgl. (§ 43 Abs. 4 WPO).

⁴⁰⁾ Vgl. §§ 8 ff. WPO

Auf dem Gebiete der Beratung ist jedoch eine zweifache Einschränkung zu machen: erstens muß die Art der Beratung dem Berufsgeist nicht zuwiderlaufen, was bspw. beim Werbeberater der Fall wäre; zweitens ist dem deutschen Wirtschaftsprüferbetrieb aufgrund §§ 1 und 5 Nr. 2 des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13. 12. 1935 die Rechtsberatung untersagt, sofern sie nicht mit seinen sonstigen Aufgaben in unmittelbarem Zusammenhang steht (z.B. Entwurf von Gesellschaftsverträgen bei Unternehmungen, die der Wirtschaftsprüfungsbetrieb in wirtschaftlichen Angelegenheiten berät).

(b) Werbeverbot

Wirtschaftsprüfungsbetriebe sind bei der Kundmachung ihrer Tätigkeit und bei der Auftragsübernahme zu berufswürdigem Verhalten verpflichtet. Werbung ist ihnen nicht gestattet (§ 52 WPO).

Unter Werbung ist jegliche Anpreisung der eigenen Arbeit zu verstehen. Der Begriff ist weit auszulegen. Inserate bspw. sind nur in ganz seltenen Fällen erlaubt und sogar dann noch umfangmäßig und inhaltlich geregelt. Selbst Haus- und Türschilder dürfen keine außergewöhnliche und aufdringliche Form haben.

An Kundmachungsmöglichkeiten verbleiben den Wirtschaftsprüfungsbetrieben nach Loitsberger⁴¹⁾ lediglich die hervorragende Erfüllung der Berufsaufgaben, wodurch mit einer Empfehlung von zufriedenen Mandanten an Dritte gerechnet werden kann, und das erlaubte persönliche Hervortreten als Hochschuldozent, Autor, Vortragsredner u.ä.

Ähnlich wie in fast allen freien Berufen (z.B. bei Rechtsanwälten und Ärzten) geht man auch im Wirtschaftsprüfungswesen davon aus, daß „Form und Art der Kundmachung das Ansehen und die Beurteilung des Berufes in der Öffentlichkeit erheblich beeinflussen“⁴²⁾. Der Hinweis auf die Handhabung in anderen freien Berufen ist allerdings nicht in vollem Umfang berechtigt, da die Rechtsanwälte und Ärzte weniger Wettbewerber außerhalb ihres Berufskreises haben als die Wirtschaftsprüfer. Soweit es die qualifizierte Prüfungstätigkeit betrifft, haben auch Wirtschaftsprüfungsbetriebe keine nennenswerte Konkurrenz zu befürchten, doch für Begutachtungs-, Beratungs- und Treuhandaufgaben müssen sie sich mit einer Konkurrenz auseinandersetzen, die nicht den strengen Berufsgrundsätzen wie sie (z.B. Werbeverbot) unterliegt. Firmen für Unternehmensberatung und Kreditinstitute, die Treuhandschaften übernehmen, dürfen eine Werbung betreiben, die den Wirtschaftsprüfungsbetrieben für die gleichen Tätigkeitsgebiete untersagt ist. Gewiß würde es dem Ansehen des Berufsstandes schaden, wenn jeder Einzelne nun eine marktschreierische Reklame veranstaltete — die finanziellen Probleme, vor allem bei kleineren Wirtschaftsprüfungsbetrieben, einmal unberücksichtigt gelassen —, doch sollte man erwägen, ob nicht für die Fähigkeiten des Berufsganzen, also

41) Loitsberger, Erich: Vorlesung „Wirtschaftsprüfung“ im Sommersemester 1958 an der Johann Wolfgang Goethe-Universität zu Frankfurt am Main.

42) Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 34

für die Gesamtheit aller Wirtschaftsprüfungsbetriebe, von zentraler Stelle aus eine gewisse Aufklärungsarbeit geleistet werden könnte⁴³⁾.

Wenn man von einer Berechtigung der Werbung zum Nutzen der Allgemeinheit spricht, so kann ihr Sinn nur darin bestehen, die Nichtorientierten darüber zu informieren, wer eine von ihnen verlangte Tätigkeit wirtschaftlich verrichten kann. Gerade die Wirtschaftsprüfungsbetriebe sind durch ihre fachlichen und überbetrieblichen Kenntnisse zur Beratung in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten sowie durch ihre persönliche Haltung zur Durchführung von Begutachtungen und Treuhandaufgaben besonders geeignet.

Bei der geringen Zahl der Wirtschaftsprüfungsbetriebe — per 1. 1. 1960 waren es in der Bundesrepublik und West-Berlin 1.066 Betriebe⁴⁴⁾ — ist es nicht verwunderlich, daß viele Unternehmungen, die einer Beratung bedürfen, keine einigermaßen vollkommene Übersicht über das Angebot auf diesem Gebiet haben und daher mit ihren Anliegen zu den Firmen gehen, die sich öffentlich anpreisen dürfen. Hier liegt eine den Grundsätzen freier Wirtschaftsentfaltung zuwiderlaufende Wettbewerbsbeschränkung vor, die beseitigt werden sollte.

Die Hauptberuflichkeit birgt ein Problem, das durch das Werbeverbot noch verstärkt wird: beide Grundsätze wirken nämlich konzentrationfördernd. Ehe sich ein Wirtschaftsprüfer unter den gegebenen Voraussetzungen, insbesondere wenn er keine persönlichen Beziehungen zu potentiellen Auftraggebern besitzt, selbständig zu machen gedenkt, wird er sich die Vorteile durch den Kopf gehen lassen, die ihm die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bieten. Je fähiger er ist, desto größere Zukunftsaussichten hat er auch in Gesellschaften, wobei noch hinzukommt, daß diese Tätigkeit ein verheißungsvolles Sprungbrett in gehobene Stellungen anderer Unternehmungen darstellt. Da also auf der einen Seite Neugründungen von Wirtschaftsprüfungsbetrieben erschwert, auf der anderen Seite zudem erfahrene Einzel-Wirtschaftsprüfer unter Einbringung ihrer Praxen als Geschäftsführer zu Wirtschaftsprüfungsgesellschaften berufen werden, dürfte im Laufe der Zeit der Bestand an Einzelkanzleien zurückgehen.

Es mag sein, daß die Einflüsse vom anglo-amerikanischen Berufsrecht, das Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften als corporations untersagt, so stark sind, daß sich in zunehmendem Maße auch in Deutschland die Sozietät durchsetzen und an die Stelle der Einzelkanzlei treten wird; die Entwicklung in Richtung auf Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe wäre auch auf diesem Wege möglich.

(c) Honorarregelung

In der gewerblichen Wirtschaft bilden sich die Preise für Güter und Dienstleistungen nach Ausgleich der am Markt herrschenden Kräfte auf Angebots- und Nachfrageseite.

⁴³⁾ Ein Vorschlag, der unseres Wissens auf Herbert Rätsch zurückgeht. Vgl. Rätsch, Herbert: „Public Relations“ des Wirtschaftsprüferberufes. In: Die Wirtschaftsprüfung 1953 (6. Jg.), H. 20, S. 506

⁴⁴⁾ Vgl. hierzu Anlage 1 im Anhang zu dieser Arbeit

Auch freiberufliche Leistungen und ihre Preise, die hier Honorare genannt zu werden pflegen, wären grundsätzlich einem derartigen Marktmechanismus zugänglich; jedoch sind die Nachfrager i.d.R. nicht in der Lage, die Grundlagen für die Wertbemessung der von ihnen in Anspruch genommenen Leistungen auch nur annähernd zutreffend zu beurteilen. Um nun weder Leistungsanbieter noch Leistungsempfänger bei dieser unsicheren Wertvorstellung unangemessen zu begünstigen oder zu benachteiligen, wurden von sachverständiger Seite allgemeine Grundsätze bzw. Regelungen für die Honorarbemessung im Wirtschaftsprüfungswesen entwickelt.

Für eine prinzipielle Betrachtung spielt es keine Rolle, ob diese Honorarregelungen von den Selbstverwaltungsorganen des Berufs oder von den Berufsständen der Wirtschaft (z.B. Industrie- und Handelskammer) oder vom Staat erlassen wurden; ihre Wirksamkeit ist auch davon unabhängig, ob sie allgemeinverbindlich sind oder nur Mindest- oder Höchstsätze enthalten und durch Vereinbarung im Einzelfall abgeändert werden können.

Im Wirtschaftsprüfungswesen gibt es eine Reihe von Gebührenordnungen, deren wichtigste kurz erläutert werden sollen.

(aa) Gebührenordnung für Pflichtprüfungen⁴⁵⁾

Bei Durchführung von Pflichtprüfungen mit Ausnahme der von gemeindlichen Betrieben haben Wirtschaftsprüfungsbetriebe nach der vom Reichswirtschaftsminister am 11. 4. 1939 erlassenen Gebührenordnung für Pflichtprüfungen abzurechnen.

Diese Gebührenordnung sieht eine Zeitgebühr je beanspruchtem Tagewerk, eine Wertgebühr, die sich nach der bereinigten Bilanzsumme des geprüften Abschlusses richtet, und Spesenersatz vor. Der Erlaß ist zwar noch rechtsgültig, entspricht aber nach den Feststellungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer nicht mehr in seinen Beträgen dem gegenwärtigen Lohn- und Preisgefüge. Als üblicherweise von Wirtschaftsprüfungsbetrieben berechneten Gebühren stellte das Institut letztmalig am 1. 12. 1957 fest:

Gebühr für ein Wirtschaftsprüfer-Tagewerk,	
sofern gleichzeitig eine Wertgebühr erhoben wird	150,—/200,—
— dito —, wenn keine Wertgebühr erhoben wird	200,—/300,—
Gebühr für das Tagewerk eines qualifizierten Mitarbeiters, sofern gleichzeitig eine Wertgebühr erhoben wird	
	120,—/150,—
— dito —, wenn keine Wertgebühr erhoben wird	150,—/200,—
Gebühr für das Tagewerk eines Prüfungsassistenten, sofern gleichzeitig eine Wertgebühr erhoben wird	
	100,—/120,—
— dito —, wenn keine Wertgebühr erhoben wird	120,—/150,—

Ein Tagewerk beträgt heute bei einer 5-Tage-Woche sieben Arbeitsstunden. Die Wertgebühren wurden in zweifacher Weise abgeändert: erstens hob man die einzelnen Gebührensätze um 50 % der Beträge von 1939 an,

⁴⁵⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 110 ff.

und zweitens erweiterte man die Tabelle auf höhere Bilanzsummen.

Durch die Abstufung der Zeitgebühren nach dem Leistungsniveau der Bearbeiter (Wirtschaftsprüfer, qualifizierte Mitarbeiter, Assistenten) trug das Institut eine neue Preiskomponente, nämlich den Leistungsgrad, in die Gebührenordnung von 1939 hinein.

Die Vergütungssätze dieser Gebührenordnung werden in der überwiegenden Zahl der Fälle auch freiwilligen Prüfungen und — soweit nicht andere Vorschriften entgegenstehen — der Abrechnung von Begutachtungs-, Beratungs- und Treuhänderleistungen zugrundegelegt.

(bb) Gebührenordnung für die Prüfung gemeindlicher Betriebe⁴⁶⁾

Laut Anweisung des Reichs- und Preußischen Ministers des Inneren vom 25. 3. 1935 stehen den Wirtschaftsprüfungsbetrieben bei Durchführung von Prüfungen gemeindlicher Betriebe eine von der Einwohnerzahl der Gemeinden abhängige Zeitgebühr sowie Ersatz der Spesen und Nebenkosten, jedoch keine Wertgebühr zu.

Nach 1951 haben die einzelnen Länder durch entsprechende Erlasse die Sätze von 1935 den Zeitumständen angepaßt und — allerdings uneinheitlich — gewisse Modifikationen (höhere Tagessätze für Wirtschaftsprüfer, Abschlag bei Zwischenprüfungen) eingebaut.

(cc) Gebührenordnung des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren⁴⁷⁾

Diese erste deutsche Gebührenordnung auf dem Gebiet des Revisionswesens vom 1. 12. 1927 sieht grundsätzlich eine Wertgebühr vor, die auf alle von Wirtschaftsprüfungsbetrieben gewöhnlicherweise vorgenommenen Tätigkeiten abgestimmt ist. Nur wenn der Wert des Gegenstandes auch durch Schätzung nicht ermittelt werden kann oder der Berechnung einer Wertgebühr gesetzliche Bestimmungen entgegenstehen, sollte sich die Vergütung nach dem Zeitaufwand richten. Die zeitabhängigen Sätze wurden entsprechend dem Leistungsgrad der Hilfskräfte gestaffelt.

Nach den letztmalig am 15. 4. 1958 getroffenen Feststellungen des Vorstandes und Gebührenausschusses des Bundesverbandes der vereidigten Buchprüfer sind die Gebühren durch die Entwicklung von Kosten und Preisen überholt. Die als üblich neu festgesetzten Vergütungssätze entsprechen, was die Zeitgebühr betrifft, genau denen des Instituts der Wirtschaftsprüfer⁴⁸⁾, was die Wertgebühren betrifft, einer 50%igen Erhöhung der Sätze von 1927.

⁴⁶⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 120 ff.

⁴⁷⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 148 ff.

⁴⁸⁾ Vgl. oben Abschnitt (aa).

(dd) Gebührenordnung des ehemaligen
Treuhänderverbandes⁴⁹⁾

Diese Gebührenordnung vom 1. 6. 1936 sieht eine Zeit- oder Wertgebühr vor, je nachdem, welche Berechnungsweise der Tätigkeit angemessen ist. Die Wertgebührentabelle ist außerordentlich weit gegliedert und umfaßt alle in einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb anfallenden Arbeiten.

Die Feststellungen der Berufsverbände zur Anwendung der Gebührenordnung für Pflichtprüfungen und der Gebührenordnung des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren gelten für sie sinngemäß.

(ee) Die „Essener Gebührenordnung“ (ALLGO)⁵⁰⁾

Diese in elfter Auflage 1957 herausgegebene Gebührenordnung ist durch Einarbeitung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung kostenrechtlicher Vorschriften vom 26. 7. 1957 auf einen modernen Stand gebracht; doch berechnen vorwiegend Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, weniger die Wirtschaftsprüfungsbetriebe, ihre Honorare nach dieser Gebührenordnung.

(ff) Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte⁵¹⁾

Diese Gebührenordnung wird von Wirtschaftsprüfungsbetrieben in geeigneten Fällen, insbesondere bei der Durchführung von steuerlichen Rechtsmittel- und Verwaltungstreitverfahren angewandt. Im allgemeinen aber ist sie nur für die Berechnung der vom Prozeßgegner zu erstattenden Kosten von Bedeutung.

(gg) Andere gesetzliche Gebührenordnungen

Die Wirtschaftsprüfungsbetriebe müssen sich bei Ausübung bestimmter Tätigkeiten nach besonderen, gesetzlich verankerten und deshalb vorrangig zu beachtenden Gebührenregelungen richten. So darf ein vom Gericht bestellter Sachverständiger für seine Leistung nach dem Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen vom 26. 7. 1957 eine Stundengebühr von DM 5,— bis DM 10,— zuzüglich Aufwandsatz berechnen. Dieser Satz erhöht sich für ein vom wissenschaftlichen Standpunkt aus besonders schwieriges Gutachten bis auf DM 15,—. Die Festsetzung des Honorars trifft das Gericht.

Für die Abrechnung der Tätigkeiten als Konkurs- und Vergleichsverwalter, als Mitglied eines Gläubigerausschusses oder -beirats, als Zwangsverwalter oder als Vertreter vor Ausgleichs- und Feststellungsbehörden wurden ebenfalls spezielle Richtlinien erlassen.

Die Gebührenordnungen besitzen ihre größte Bedeutung für die Abrechnung von Pflichtprüfungen und anderen einmaligen Prüfungs-, Begutachtungs- und Beratungsaufträgen. Für die Abgeltung ständiger Betreuungsleistungen — vor allem auf dem Gebiet der Beratung, mitunter aber auch bei freiwilligen Prüfungen — werden vielfach Pauschalhonorare ver-

⁴⁹⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 132 ff.

⁵⁰⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 157 f.

⁵¹⁾ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 158 f.

einbart, die sich nach unseren Feststellungen aber wiederum meistens der Höhe nach (aus Konkurrenzgründen u.ä.) an den Sätzen der Gebührenordnungen ausrichten.

(d) Provisions- und Geschenkannahmeverbot, insbesondere das Verbot von Erfolgshonoraren

Dieser Grundsatz soll, was das Provisionsannahmeverbot betrifft, beruhsfremde Betätigungen der Wirtschaftsprüfungsbetriebe verhindern, was das Geschenkannahmeverbot angeht, ihre Unabhängigkeit sowie die ihrer Angestellten sichern und schließlich hinsichtlich des Verbots von Erfolgshonoraren, die im allgemeinen nur bei Begutachtungen und Beratungen von Bedeutung sind, ihre Objektivität wahren helfen. Die Wirtschaftsprüfungsbetriebe sollen nur für ihre Leistungen, nicht jedoch für die sich daraus ergebenden Vorteile für den Mandanten bezahlt werden.

(e) Kollegenschutzgebot

Durch diesen Berufsgrundsatz soll erstens die materielle Sphäre eines Wirtschaftsprüfungsbetriebs vor nachteiliger Einwirkung durch die anderen Wirtschaftsprüfungsbetriebe geschützt und zweitens die persönliche Integrität der Berufsangehörigen gewahrt werden.

Der Schutz der materiellen Sphäre gliedert sich in Auftragsschutz und Abwerbungsverbot.

Der Auftragsschutz verpflichtet den Wirtschaftsprüfer, bei der Annahme von Aufträgen besondere Rücksicht auf Berufskollegen zu nehmen, die bereits für den Auftraggeber tätig sind oder waren, es sei denn, es handelte sich um eine neue, andersartige Aufgabe (z.B. Übernahme der laufenden Beratung, während der Berufskollege Abschlußprüfer bleibt). Eine bisweilen heftig umstrittene Frage ist es, ob ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb vor Annahme eines Auftrags bei seinem Vorgänger Erkundigungen nach dem Grund des Wechsels einziehen muß. Das britische Berufsrecht verpflichtet die Chartered Accountants zu dieser Maßnahme, das deutsche Berufsrecht konnte sich bislang zu keiner klaren Entscheidung durchringen⁵²⁾, während das amerikanische Berufsrecht eher zur Verneinung einer solchen Verpflichtung neigt mit der Begründung, ein derartiges Verhalten könne vom Auftraggeber als Vertrauensbruch angesehen werden⁵³⁾.

Das Abwerbungsverbot verwehrt den Wirtschaftsprüfungsbetrieben, aus eigener Initiative an Angestellte in anderen Wirtschaftsprüfungsbetrieben heranzutreten mit dem Ziel, diese zu einem Stellungswechsel zu bewegen.

Das Kollegendeckungsgebot verpflichtet die Wirtschaftsprüfer zu loyalen Verhalten gegenüber Berufskollegen in der Öffentlichkeit. Abfällige Äußerungen über Angehörige desselben Berufes schaden dem Berufsansehen insgesamt, würden mithin auch völlig unbeteiligte Wirtschafts-

⁵²⁾ Vgl. Koch, Waldemar: Zur Ethik des Wechsels des Bilanzprüfers in England, in den USA und in Deutschland. In: Die Wirtschaftsprüfung 1955 (8. Jg.), H. 21, S. 506

⁵³⁾ Vgl. Koch, Waldemar: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Berlin 1957, S. 234

prüfer in Mitleidenschaft ziehen. Die Gefahr einer Verletzung dieser Berufspflicht liegt insbesondere bei Gegenbegutachtungen nahe. Sachliche Kritik, die den Sinn von Gegengutachten ausmachen, ist selbstverständlich erlaubt.

(f) Berufsgerichtsbarkeit

Möhle nennt Berufe, die von staatlichen Disziplinarausschüssen überwacht werden, unmündige Berufe, hingegen solche, die eine freie Ehrengerichtsbarkeit besitzen, mündige Berufe⁵⁴).

Die berufsgerichtlichen Strafen lt. § 68 WPO sind

1. Warnung (Mitteilung des Verstoßes)
2. Verweis (offizielle Rüge)
3. Geldbuße bis zu DM 10.000,—
4. Ausschliefung aus dem Beruf.

Die berufsgerichtlichen Strafen des Verweises und der Geldbuße können nebeneinander verhängt werden.

2.) Die gesetzlichen Haftungs- und Strafbestimmungen

Die strengen Zulassungsbestimmungen sowie die berufsrechtlichen Regelungen einschließlich deren Überwachung durch die Berufsgerichte sind auf das Bestreben zurückzuführen, dem Wirtschaftsprüferberuf ein möglichst hohes Ansehen in der Öffentlichkeit zu verleihen. Dem gleichen Zweck dient auch die zivil- und strafrechtliche Verantwortlichkeit der Wirtschaftsprüfer nicht nur für ihre gesetzlich begründete Tätigkeit als Abschlußprüfer, sondern auch für die Durchführung ihrer sonstigen Berufsaufgaben.

Die zivilrechtliche Haftung des deutschen Wirtschaftsprüfungsbetriebes für Vorsatz und Fahrlässigkeit ergibt sich aus den Bestimmungen des allgemeinen Teils des Rechts der Schuldverhältnisse sowie aus folgenden Vorschriften:

§§ 631 ff. BGB	bei Prüfung und Begutachtung
§ 675 i.V.m. §§ 611 ff. und §§ 631 ff. BGB	bei Beratung
§§ 688 ff. BGB und weitere besondere gesetzliche Regelungen, z.B. §§ 1793 ff. BGB (Vermögensverwaltung bei Vormundschaft) und §§ 1909 ff. BGB (Vermögensverwaltung bei Pflegschaft)	bei Treuhandgeschäften

⁵⁴) Möhle, Fritz: Freiheit und Zwang in der Organisation der freien geistigen Berufe. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (I. Jg.), H. 8, S. 35

Darüber hinaus enthalten das Aktiengesetz (§ 141), das Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen i.d.F. vom 6. 6. 1931 (§ 63), die Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand vom 30. 3. 1933 (§ 13) sowie das Genossenschaftsgesetz in der Fassung vom 30. 10. 1934 (§ 62) Vorschriften über die Haftung bei Vor- nahme von Pflichtprüfungen, wenn Treue-, Sorgfalts- oder Verschwiegenheitspflicht verletzt worden ist.

Die Haftung für Fahrlässigkeit bei Pflichtprüfungen wurde vom Gesetzgeber auf DM 100.000,— je Prüfung begrenzt ohne Rücksicht darauf, wie viele Personen an der Prüfung teilnehmen. Das Genossenschaftsgesetz läßt den Abschlußprüfer nur für grobe Fahrlässigkeit und nur bis zu einem Betrag von DM 25.000,— je Prüfung haften. Diese Ausnahmeregelung ist aus der größeren Schwierigkeit der Genossenschaftsprüfung zu verstehen. Gemäß § 54 WPO ist den Wirtschaftsprüfungsbetrieben der Abschluß einer Berufshaftpflichtversicherung zwingend vorgeschrieben, die im Mindestfalle DM 100.000,—, für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit mehr als sechs Wirtschaftsprüfern DM 300.000,— betragen muß.

Schadensfälle sind recht selten. Nach Koch⁵⁵⁾ wurden in den Jahren 1942—1944 über 9 Mio RM an Prämien entrichtet, wovon die Versicherungsunternehmen 80 % zur Bildung von Schadensreserven und für Gewinnausschüttungen abzweigen konnten.

Eine Haftung des Wirtschaftsprüfers kann auch eintreten, wenn er gar nicht tätig wird, sofern er es nämlich unterläßt, dem Auftraggeber ohne schuldhaftes Verzögern seine Absicht, den Auftrag nicht auszuführen, mitzuteilen. Die Schadensersatzpflicht gründet sich auf § 51 WPO.

Nicht unumstritten ist in Berufskreisen die neuere Rechtsprechung auf dem Gebiet der Haftung eines Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten⁵⁶⁾. Die hauptsächlichen Anspruchsgrundlagen sind die §§ 823 Abs. 2, 826 und 831 BGB über unerlaubte Handlungen, wobei § 826 BGB entgegen der üblichen Handhabung eine außerordentlich weite Auslegung erfährt. So handelt ein Wirtschaftsprüfer bereits sittenwidrig, wenn sein Verhalten als „leichtfertig und gewissenlos“ anzusehen ist. Als Vorsatz kommt auch bedingter Vorsatz in Betracht, der vorliegt, wenn ein Wirtschaftsprüfer die Möglichkeit einer Schädigung Dritter erkennt und in Kauf nimmt.

Vertragliche Anspruchsgrundlagen Dritter (z.B. einer Bank) können sich aus einem stillschweigenden Auskunftsvertrag herleiten, der von der Rechtsprechung⁵⁷⁾ bspw. dann als bestehend angenommen wird, wenn ein Wirtschaftsprüfer über die Vermögenslage seines Mandanten einen Bericht verfaßt, von dem er weiß⁵⁸⁾, daß er als Unterlage für Kreditverhand-

55) Koch, Waldemar: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Berlin 1957, S. 254

56) Vgl. das Urteil des PGH vom 13. 7. 1956 (in Der Betriebsberater 1956, S. 865), ferner das Urteil des EGH vom 1. 4. 1958 (in Wertpapier-Mitteilungen 1958, S. 877) und das Urteil des OLG München vom 13. 7. 1956 (in Der Betriebsberater 1956, S. 866)

57) Vgl. das Urteil des OLG München vom 13. 7. 1956 (zitiert in: Der Betriebsberater 1956, S. 866)

58) Oder auch nur erkennen muß! Vgl. das Urteil des BGH vom 17. 4. 1958 (in Wertpapier-Mitteilungen 1958, S. 1080 ff.), das analog auf den Wirtschaftsprüferberuf angewendet werden kann.

lungen mit der Bank dient. Im Falle eines solchen Vertrages erwirbt der Dritte einen selbständigen Anspruch gegen den Wirtschaftsprüfer.

Macht eine Bank die Aufnahme von Darlehensverhandlungen von der Vorlage eines Kreditwürdigkeitsgutachtens abhängig und teilt der Auftraggeber dies dem Wirtschaftsprüfer mit, der das Gutachten erstellen soll, so ist ein Vertrag zugunsten Dritter anzunehmen, aus welchem die Bank jedoch nicht mehr Rechte ableiten kann, als der Mandant selbst besitzt. Für die Praxis der Wirtschaftsprüfung ist dies insofern bedeutsam, als sich eine Haftungsbeschränkung gegenüber dem Auftraggeber auch auf den Dritten auswirkt, während dies bei einem stillschweigenden Auskunftsvertrag nicht der Fall ist.

Strafrechtlich können Wirtschaftsprüfer und ihre Gehilfen bei vorsätzlicher Verletzung ihrer Verschwiegenheitspflicht nach § 300 StGB i.d.F. vom 4. 8. 1953 mit Gefängnis bis zu 6 Monaten und/oder mit Geldstrafe belegt werden. Der Straftatbestand soll im Zuge der Neufassung des Strafgesetzbuches auch auf Verstöße gegen die anderen Berufsprinzipien ausgedehnt werden.

Besondere strafrechtliche Vorschriften bei vorsätzlich falscher Berichterstattung sowie bei Verstößen gegen die Verschwiegenheitspflicht — auch seitens des Aufsichtsrates einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft — enthalten §§ 302 AktG, 137 VAG, 14 DVO über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand und 150 GenG.

Eine strafrechtliche Verfolgung setzt stets Vorsatz voraus. Fahrlässige Verstöße gegen Berufspflichten werden von den Disziplinargerichten geahndet, denen — was das Strafmaß betrifft — in der Aberkennung der Berufsbefugnis ebenfalls eine außerordentlich harte Bestrafungsmöglichkeit zur Verfügung steht.

3.) Zur Frage der Erfolgsgestaltung im Wirtschaftsprüfungswesen

a) Die Grundeinstellung zu dieser Frage

Vorangestellt seien zwei Auszüge aus den Erläuterungen zum Regierungsentwurf der WPO, die verdeutlichen, was heute als herrschende Auffassung zur Frage der privatwirtschaftlichen Zielsetzung der Wirtschaftsprüfer gilt: „Die Berufstätigkeit der Wirtschaftsprüfer gehört zum Leben der Wirtschaft, der sie dient“⁵⁹⁾ und „Die Betonung, daß seine Tätigkeit kein Gewerbe ist, soll hervorheben, daß die Berufsaufgabe des Wirtschaftsprüfers nicht im Erwerb, sondern in der fachlichen Leistung zu sehen ist. Seine Tätigkeit darf nicht vom Gewinnstreben beherrscht sein“.⁶⁰⁾

Gerade das Der-Wirtschaft-Dienen wurde schon häufig als Wesensmerkmal der Wirtschaftsprüfer hervorgehoben, so bspw. von G. F. Horn⁶¹⁾,

⁵⁹⁾ Regierungsentwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) nebst Begründung. Bundestagsdrucksache Nr. 201 — 3. Wahlperiode — vom 13. 2. 1958, S. 32.

⁶⁰⁾ Regierungsentwurf, a.a.O., S. 34.

⁶¹⁾ Horn, G. F.: Zur Berufsethik und Berufsphilosophie des Wirtschaftstreuhänders. In: Zeitschrift für das Treuhandwesen 1931 (7. Jg.), H. 7, S. 110: „Vorant steht: ich diene, nicht: ich verdiene. Das heißt nicht, daß ein Wirtschaftsprüfer nicht verdienen sollte, sondern daß Verdienen hinter Dienen kommt, aber diesem nicht widerspricht.“

Ertel⁶²⁾, Waldemar Koch⁶³⁾ und dem Sinne nach auch von Peter Goetze⁶⁴⁾.

Auch in der Frage der Erfolgsgestaltung stimmen die Meinungen in etwa überein. Die Autoren, die sich zu diesem Thema äußern, sprechen sich für ein angemessenes, standeswürdiges Einkommen des Wirtschaftsprüfers aus, ähnlich wie es im o. a. Zitat von G. F. Horn zum Ausdruck kommt.

Papst Pius XII. faßte diese Grundeinstellung der Wirtschaftsprüfer zur Erwerbsfrage in die Worte „versittlichtes Erwerbsstreben“ und „moralische Kontrolle des Erfolgs“⁶⁵⁾.

Wir wollen uns jetzt aber fragen, welche konkreten Möglichkeiten der Erfolgsgestaltung in Wirtschaftsprüfungsbetrieben unter Berücksichtigung dieser Grundeinstellung verbleiben.

b) Besonderheiten des Erfolgsbegriffs im Wirtschaftsprüfungswesen

Erfolg ist eine rechnungstechnische Größe und ergibt sich aus der Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen in einem bestimmten Zeitabschnitt. Wird der Zeitabschnitt von der Errichtung bis zur Einstellung des Betriebes gewählt, spricht man vom Totalerfolg, wird er in kürzere Teilabschnitte zerlegt, von Periodenerfolgen. Unser Erfolgsbegriff soll eine Periode von der Länge eines Kalenderjahres umfassen.

Überwiegen in einer solchen Jahresrechnung die Erträge, nennt man die Differenz Gewinn, überwiegen die Aufwendungen, spricht man von Verlust.

Der Gesamterfolg eines Betriebes setzt sich aus Betriebs- und neutralem Erfolg zusammen.

Die neutralen Erfolgskomponenten sollen nicht Gegenstand unserer Untersuchungen sein.

Der Betriebserfolg betrifft in erster Linie den Erfolg aus der Leistungserstellung. Weiterhin ist ihm aber unseres Erachtens auch der Zins- und Dividendenerfolg zuzurechnen, weil die Anlage der freien Mittel zur Deckung von Rücklagen und Pensionsverpflichtungen — vor allem in Form von Wertpapieren und Bankguthaben — in Wirtschaftsprüfungsbetrieben eine notwendige betriebliche Aufgabe ist.

Die zahlenmäßige Bedeutung des Zins- und Dividendenerfolgs spiegelt sich darin wider, daß er den größtenteils zur Ausschüttung vorgesehe-

62) Ertel, Hermann Anatol: Der Wirtschaftsprüfer als Pflichtprüfer. In: Ertel, Hermann Anatol: Wirtschaftsprüfung — Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Band III, Berlin-Wien-Zürich 1938, S. 203: „... , daß der Wirtschaftsprüfer und ebenso auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dazu da sind, in erster Linie der Wirtschaft zu dienen.“

63) Koch, Waldemar: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Berlin 1957, S. 162: Der Wirtschaftsprüferberuf „will ein Beruf sein, der in erster Linie der Allgemeinheit dienen will.“

64) Goetze, Peter: Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes. In: Der Wirtschaftstreuhandler 1936 (5. Jg.), H. 22, S. 450: „Die Pflichten gegen die Volkswirtschaft stehen im Vordergrund und nicht der Erwerb.“

65) Papst Pius XII.: Der Papst zur moralischen Praxis des Berufes der Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 2, S. 47

nen Reingewinn des Jahres 1959 in den Abschlüssen der 15 großen deutschen Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften um nahezu 40 % übersteigt (DM 1.076.000,— gegenüber DM 780.000,—)⁶⁶⁾.

c) Die Ertragsgestaltung und ihre Einflußfaktoren unter besonderer Berücksichtigung der Gebührenordnungen

Die Ertragsgestaltung im Wirtschaftsprüfungswesen wird vom Zeitaufwand für die Leistungserstellung, vom Wert des Gegenstandes, auf den sich die Leistung bezieht, sowie von den Honorarsätzen, wie sie in den verschiedenen Gebührenordnungen niedergelegt sind, bestimmt.

Wir hatten bereits an früherer Stelle darauf hingewiesen, daß die Vergütungssätze in den Gebührenordnungen den am 1. 12. 1957 als allgemein üblich und angemessen anerkannten Honorarforderungen entsprechen. Nach den Feststellungen des Verfassers aus Gesprächen mit Vertretern des Berufs und aus eigener Anschauung bilden diese Vergütungssätze auch in der Praxis tatsächlich die Grundlage für die weitaus größte Anzahl von Abrechnungen — und zwar insbesondere was die Zeitgebühr betrifft, die den Vorzug hat, den wesentlichen Kosten in Wirtschaftsprüfungsbetrieben proportional zu sein.

Wir müssen uns nunmehr der Frage zuwenden, nach welchen Gesichtspunkten die Gebührenordnungen aufgebaut sind. Man kann bei der Schaffung von derartigen Festpreisen grundsätzlich von zwei Aspekten ausgehen: einmal von der Nutzenstiftung der Leistung, zum anderen von deren Kostenaufwand.

Die Nutzenstiftung eignete sich nicht als Grundlage für eine Gebührenordnung im Wirtschaftsprüfungswesen; denn die einzelnen Aufgaben der Wirtschaftsprüfung erzielen völlig wesensverschiedene Nutzenstiftungen, und diese sind häufig gerade dort am größten, wo die Honorierung am geringsten ist. Man denke bspw. an eine Unternehmung, die am Rande des Konkurses steht und erst durch die Beratung eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes wieder lebensfähig gemacht wird. Die Honorierung kann in einem solchen Falle gar nicht der wirklichen Nutzenstiftung entsprechen. Selbst wenn man für jede einzelne der möglichen Nutzenstiftungen eine eigene Gebührenskala schaffen würde, bestünde immer noch das Problem, wer nach Fähigkeit und Objektivität geeignet wäre, diese Vielzahl von Gebührenordnungen aufzustellen und sie sowohl hinsichtlich des Umfangs — man denke an die ständig notwendigen Ergänzungen — als auch hinsichtlich der Gebührensätze auf dem laufenden zu halten. Letztlich würde sich daraus eine enge und dem Bedarf tendenziell nachhinkende Reglementierung der wirtschaftsprüferlichen Leistungen entwickeln.

Eine einheitliche und für den Beruf praktikable Gebührenordnung ließ sich daher nur auf der Grundlage des Kostenaufwands aufbauen. Als Beispiel sei im folgenden auf die Gebührenordnung für Pflichtprüfungen als die für das Wirtschaftsprüfungswesen bedeutendste eingegangen.

Die Gebührenordnung für Pflichtprüfungen enthält drei Arten der

⁶⁶⁾ Vgl. Anlage 2 im Anhang zu dieser Arbeit.

Vergütung:

1. Die Wertgebühr
2. Die Weiterberechnung von Auslagen
3. Die Zeitgebühr.

Zu 1.) Die Wertgebühr

Die Wertgebühr wird nach der hier vertretenen Meinung als eine Art Risikoprämie⁶⁷⁾ für die Übernahme der Verantwortung bei der Durchführung von Pflicht- und freiwilligen Prüfungen, bei Begutachtungen, Beratungen und Treuhandgeschäften angesehen. Ihre Staffelung nach der Höhe des Wertes des Gegenstandes, auf den sich die Leistung des Wirtschaftsprüfers bezieht, leiten wir daher aus der Überlegung ab, daß dessen Verantwortung mit steigender Wertsumme des Objekts gleichfalls wächst.

Die Wertgebühr stellt gleichsam einen Fond dar, aus dem erstens die Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung geleistet, zweitens die Zuführungen zum kalkulatorischen Aufwandposten „Wagnisse“ gespeist werden und dritten eine besonders sorgfältige Aufgabenerfüllung durch einen Zuschlag in Höhe des nicht benötigten Restbetrages zum Gewinn belohnt wird. Dieser Gewinnzuschlag ist ein echter Betriebsgewinn, da sowohl die Wirtschaftsprüfer als auch ihre Mitarbeiter an der sorgfältigen Auftragsdurchführung Anteil haben.

Zu 2.) Die Weiterberechnung von Auslagen

Die direkt einem Auftrag zurechenbaren Sondereinzelkosten der Wirtschaftsprüfungsbetriebe (Spesen und außerordentliche Aufwendungen, die speziell für einen bestimmten Auftrag anfallen, z.B. Telefongespräche, Anfertigung von mehr als fünf Berichtsexemplaren) sind dem betreffenden Auftraggeber zu belasten. Diese Komponente der Preisstellung zeigt deutlich den von Kostenaufwands Gesichtspunkten geprägten Charakter der Gebührenordnung. In diesem Falle muß noch genauer von einem Einbruch des Kostendeckungsprinzips gesprochen werden, weil in dieser Position der Abrechnung weder Gewinne noch Verluste entstehen können.

Zu 3.) Die Zeitgebühr

Die Zeitgebühr richtet sich erstens nach der aufgewendeten Zeit und zweitens nach der Leistungsstufe des Bearbeiters.

Die aufgewendete Zeit umfaßt die Arbeitszeit zuzüglich des Zeitaufwandes für Zu- und Abgang zu dem Tätigkeitsort, für Besprechungen, Reisen und Berichterstattungen.

Die Berechnungsweise nach der aufgewendeten Zeit soll den Wirtschaftsprüfer in die Lage versetzen, seiner Sorgfaltspflicht genügen zu können, ohne ökonomische Rücksichten nehmen zu müssen. Würde nämlich bspw. eine aktienrechtliche Abschlußprüfung lediglich nach Maßgabe einer Wertgebührtabelle abgerechnet werden, so bestimmte die Bilanz-

⁶⁷⁾ Risiko wird hier als die negative Seite des Wagnisses verstanden, dessen positive Seite die Chance ist.

summe den Umfang der Prüfung, was wegen des unterschiedlichen Bilanzvolumens in den einzelnen Wirtschaftszweigen (z.B. Industrie — Handel — Kreditwirtschaft) und der Manipulationsmöglichkeiten seitens der Prüfungspflichtigen wenig sinnvoll wäre.

Die Zeitgebühr ist wie keine andere Honorierungsart in der Lage, dem Wirtschaftsprüfungsbetrieb die bei der Auftragsdurchführung entstehenden Aufwendungen abzudecken, da sie ebenso wie der wichtigste Kostenfaktor (Personalaufwendungen) eine zeitraumbezogene Größe ist, während die Wertgebühr mit den Leistungsaufwendungen selbst (außer der Risikoübernahme, für die sie in der Gebührenordnung für Pflichtprüfungen u.E. auch eingestellt ist) in keinem korrelierenden Verhältnis steht. Aus diesem Grunde wurde die Zeitgebühr zum weitaus bedeutendsten Bestandteil der Abrechnungen im Wirtschaftsprüfungswesen.

In dem Gedanken, die Vergütungssätze entsprechend den verschiedenen Leistungsgraden der Bearbeiter (Wirtschaftsprüfer, qualifizierte Mitarbeiter, Assistenten) abzustufen, kommt folgende Überlegung zum Ausdruck: zunächst sollen die Wirtschaftsprüfer durch ihre Arbeitsleistung ein in Ansehung aller Umstände angemessenes Einkommen erhalten⁶⁸). Berücksichtigt werden mußte dabei die langwierige und kostspielige Ausbildung, ferner die während vieler Jahre gesammelten theoretischen und praktischen Erfahrungen, weiterhin die Notwendigkeit der Erhaltung seiner materiellen Unabhängigkeit zum Schutz der Objektivität seiner Berufsausübung und schließlich die Dotierung vergleichbarer Positionen. Als Anhaltspunkt dazu dürften die Einkommen von Rechtsanwälten und Ärzten, aber auch die Gehälter von ähnlich qualifizierten Angestellten in der gewerblichen Wirtschaft (z.B. kaufmännische Vorstandsmitglieder und Prokuristen des Rechnungswesens) dienen.

Nimmt man an, daß Rechtsanwälte und Ärzte im Durchschnitt auf ein Jahreseinkommen von etwa DM 27.000,— in 1958 kamen⁶⁹) und daß vergleichbare Stellungen in der gewerblichen Wirtschaft ähnlich ausgestattet sind, und rechnet man einen Zuschlag für notwendige Berufsaufwendungen (Raumkosten, Geschäftsleitung, Disposition, Kontrollleinrichtungen, Schreibkräfte, Schreibmittel, Fachliteratur, Verbandsbeiträge) in Höhe von 100 % der Nettoeinkünfte⁷⁰), so gelangt man auf einen Bruttobetrag von rund

⁶⁸) Vgl. zur Frage des angemessenen Einkommens des Wirtschaftsprüfers und aller darauf einwirkenden Faktoren vor allem Schigut, Eugen: Kalkulation und Buchführung des Bücherrevisors. Aufwand und Ertrag der freien Berufe. Berlin-Wien 1934, insbesondere S. 7 ff und 17.

⁶⁹) Dieser Betrag wurde folgendermaßen errechnet: im Bericht über die Lage der Mittelschichten (dem Deutschen Bundestag — 3. Wahlperiode — erstattet vom Bundesminister für Wirtschaft, Bonn 1960) sind auf Seite 122 für 1954 die durchschnittlichen Jahreseinkünfte der Ärzte mit DM 18.244,— und der Rechtsanwälte mit DM 18.281,— angegeben. Da das Einkommen in freien Berufen ungefähr proportional zum Umsatz wächst, konnte man aus der 50 %igen Umsatzsteigerung zwischen 1954 und 1958 (Tabelle auf S. 115) auf eine entsprechende Einkommenssteigerung schließen. Der Betrag von etwa DM 27.000,— ergibt sich also aus der Addition von DM 18.250,— + DM 9.125,— = DM 27.375,—.

⁷⁰) Der Prozentsatz leitet sich ab aus dem Vergleich zwischen den durchschnittlichen Einkünften der rechts- und wirtschaftsberatenden Berufe (Bericht über die Lage der Mittelschichten, a.a.O., Tabelle auf S. 122) und deren Umsätze (Tabelle auf S. 115), bezogen jeweils auf einen Berufsangehörigen.

DM 50.000,—, den ein allein und selbständig praktizierender Wirtschaftsprüfer zur Erzielung eines Einkommens von DM 27.000,— jährlich einnehmen muß.

Untersucht man nun den Honorarsatz von DM 200,— pro Wirtschaftsprüfer-Tagewerk daraufhin, zu welchem Jahresumsatz er führt, so erkennt man, daß dies ungefähr der oben errechnete Betrag von DM 50.000,— ist; denn das Jahr hat 52 Wochen, wovon 4 für Urlaub und Feiertage abgehen; die verbleibenden 48 Wochen enthalten 240 Arbeitstage (5-Tage-Woche), die mit DM 200,— multipliziert DM 48.000,— jährliche Einnahme ergeben.

Tritt nun der Wirtschaftsprüfer als Unternehmer dergestalt auf, daß er eine Kanzlei einrichtet, fachliche Hilfskräfte und sonstige Büroangestellte beschäftigt und vielleicht darüber hinaus noch Fremdleistungen in Anspruch nimmt, gebührt ihm ein Entgelt für diese Tätigkeit, der sog. Unternehmerlohn. Dieser ist in den Tagessätzen für seine qualifizierten Mitarbeiter und Assistenten enthalten, die so bemessen sind, daß sie erstens das durchschnittliche Gehalt einer Hilfskraft der betreffenden Leistungsstufe tragen, zweitens einen in der Regel ziffernmäßig ebenso hohen Beitrag zur Abdeckung der allgemeinen Betriebskosten (ohne die Gehälter der fachlichen Mitarbeiter, aber einschließlich deren Einarbeitungskosten⁷¹⁾ erbringen und drittens darüber hinaus noch einen gewissen Überschußbestandteil als Unternehmergewinn enthalten.

Bei der Zugrundelegung der Durchschnittsgehälter von qualifizierten Mitarbeitern und Assistenten ging man von den gleichen Überlegungen aus wie bei der Ableitung des Honorarsatzes für Wirtschaftsprüfer, nämlich Entgelt für die ebenfalls umfassende Ausbildung, Sicherung der materiellen Unabhängigkeit, Gehälter in vergleichbaren Stellungen der gewerblichen Wirtschaft.

Sobald ein Wirtschaftsprüfer jedoch zum Unternehmer wird, muß er seine Arbeitszeit zum großen Teil auch innerbetrieblichen Arbeiten widmen und kann demzufolge nicht mehr sämtliche 240 Arbeitstage weiterberechnen. Dieser Einbuße an Erträgen steht aber der Unternehmergewinn zum Ausgleich gegenüber.

Mit diesen Ausführungen darf als erwiesen gelten, daß sich die Vergütungssätze in der Gebührenordnung für Pflichtprüfungen an den Kostenaufwendungen in Wirtschaftsprüfungsbetrieben orientieren.

⁷¹⁾ Zur Frage der Einarbeitungskosten liegen für deutsche Verhältnisse keine Untersuchungen vor. In den USA hat man errechnet, daß jeder neu eingestellte fachliche Mitarbeiter im Durchschnitt 2.750 Dollar kostet, weil man ihn während der ersten Zeit nicht als volle Kraft einsetzen und in Rechnung stellen kann. Hinzukommt, daß sich nur etwa 58 % von ihnen nach ein- oder mehrjähriger Einarbeitungszeit als voll einsatzfähig erweisen; die restlichen 42 % müssen entlassen oder an anderer Stelle des Betriebes neu eingearbeitet werden, wo sie dann noch einmal die gleichen Anlaufkosten verursachen.
Vgl. Mc Murray, Robert N.: Persönlichkeitsstudien zur Eignungsfeststellung von Nachwuchskräften im Prüferberuf. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 7, S. 177.

d) Die Gewinnerzielung in Abhängigkeit von der Wirtschaftlichkeitsdurchsetzung

Als Ergebnis unserer Untersuchung über die Erfolgsgestaltung im Wirtschaftsprüfungswesen darf folgendes festgehalten werden:

Der Betriebserfolg im engeren Sinne ist die Differenz zwischen den Erträgen aus den erbrachten Leistungen und den zu ihrer Erstellung getätigten Aufwendungen.

Die Erträge orientieren sich aufgrund der so beschaffenen Gebührenordnungen an den Kostenaufwendungen und garantieren bei voller Auslastung dem Wirtschaftsprüfer über seine Aufwendungen hinaus erstens ein als angemessen zu erachtendes Entgelt für die eigene Arbeitsleistung, zweitens eine Belohnung für besonders sorgfältige Erfüllung der Berufspflichten und drittens für den Fall, daß er eine unternehmerische Funktion ausübt, einen allerdings begrenzten, der Grundeinstellung des Berufes entsprechenden Unternehmergewinn. Diese drei Gewinnkomponenten kann nun ein Wirtschaftsprüferbetrieb durch sparsame, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten unter Beachtung der berufsrechtlichen Normen ausgerichtete Aufwandsgestaltung realisieren.

Den Wirtschaftsprüfungsbetrieben ist also auf den Gebieten, auf denen sie nach Maßgabe der Gebührenordnungen abrechnen (das gleiche gilt für selbst kalkulierte Honorare, soweit sie sich auf die Vergütungssätze der Gebührenordnungen stützen), bei wirtschaftlicher Handlungsweise eine gewisse Gewinnerzielungsmöglichkeit — über das Arbeitsentgelt der handelsrechtlich haftenden Wirtschaftsprüfer hinaus — gegeben.

Einer unangemessen hohen Gewinnerzielung steht in der Praxis ein Problem entgegen, dem alle Dienstleistungsberufe unterliegen, nämlich bei ständig steigenden Kostengüterpreisen (vor allem der Löhne und Gehälter) auf längere Sicht hin feste Honorarsätze berechnen zu müssen. Wenn auch seit dem 1. 12. 1957, dem Zeitpunkt der letzten Feststellung der damals üblichen Vergütungssätze seitens des Instituts der Wirtschaftsprüfer, schon hier und da höhere Honorare (z.B. durch Abrechnung eines Prüfungsleiters zu DM 180,— pro Tag, obgleich er eigentlich zu den qualifizierten Mitarbeitern — DM 120,— / DM 150,— — zählte) aufgrund des in den vergangenen Jahren erheblich gestiegenen Lohn- und Preisgefüges in Ansatz gebracht werden, bewegt sich das allgemeine Honorarniveau immer noch auf dem Stand von 1957. In der Praxis der Wirtschaftsprüfung decken die Zeitgebühren meistens gerade noch die laufenden Aufwendungen; zur Begleichung der fixen Kosten und zur Gewinnerzielung dienen im wesentlichen die Wertgebühren und — als besonderer Betriebsertrag — die Zins- und Dividendeneinkünfte, die — wie bereits an anderer Stelle nachgewiesen wurde — den ausgewiesenen Reingewinn der 15 größten deutschen Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften um fast 40 % übersteigen.

Aufgrund der gewonnenen Einsicht können wir feststellen, daß die Wirtschaftsprüfungsbetriebe gezwungen sind, die betriebswirtschaftliche

Wirtschaftlichkeit in ihrem Bereich nach Kräften durchzusetzen, um einen Überschuß zu erzielen⁷²⁾.

Das Wirtschaftlichkeitsproblem fällt also im Wirtschaftsprüfungswesen mit dem Gewinnerzielungsproblem zusammen und stellt sich als ein unternehmerisches Kombinations- und Koordinationsproblem dar.

Wenn man sich vor Augen hält, daß die Wirtschaftsprüfungsbetriebe auf vielen Gebieten wegen entgegenstehender berufsrechtlicher Vorschriften kaum einen Einfluß auf die Aufwendungen und Erträge nehmen können⁷³⁾, konzentrieren sich die Möglichkeiten zur Durchsetzung der Wirtschaftlichkeit auf einige bestimmte Bereiche.

C. Zusammenfassung und Ergebnis der bisherigen Überlegungen

Wir hatten die normative Seite des Wirtschaftlichkeitsbegriffs — das Wirtschaftlichkeitsprinzip — allgemein als das Bestreben definiert, einen nützlichen Beitrag zum gesamten Wirtschaftsprozeß (als Bedarfsdeckungsprozeß) mit einem möglichst geringen Werteentzug aus diesem zu erbringen. Im Kapitel über die Nutzenstiftung der Wirtschaftsprüfung wurde dargelegt, mit welchen Diensten die Wirtschaftsprüfung zum allgemeinen Wirtschaftsablauf beiträgt.

Wir hatten dann weiter ausgeführt, daß die betriebswirtschaftliche Kategorie der Wirtschaftlichkeit (optimale Ergiebigkeit) darin besteht, die ordnungsmäßige Erfüllung der Aufgaben mit möglichst geringem wirtschaftlichen Werteverzehr zu bewerkstelligen.

Im Rahmen der ausführlich gehaltenen Darstellung des für das Wirtschaften in Wirtschaftsprüfungsbetrieben relevanten Datenkranzes interessierten hier diejenigen Daten, die ihren Ursprung in der Freiberuflichkeit der Wirtschaftsprüfer haben, die also über die allgemeinen rechtlichen und ökonomischen Daten hinaus nur für Wirtschaftsprüfungsbetriebe gelten.

Eine Untersuchung der Frage der Erfolgsgestaltung im Wirtschaftsprüfungswesen ergab, daß die Gewinnerzielung in Wirtschaftsprüfungsbetrieben auf ein angemessenes Niveau festgelegt ist und bei wirtschaftlicher Verhaltensweise realisiert werden kann.

⁷²⁾ Die betriebswirtschaftliche Wirtschaftlichkeit (optimale Ergiebigkeit) hatten wir unter der Annahme zutreffender Preisgestaltung auf den Beschaffungsmärkten der Wirtschaftsprüfungsbetriebe als das Bestreben definiert, den Kostengütereinsatz so zu bewirken, daß die übernommenen Aufträge ordnungsmäßig, d.h. mit dem erforderlichen gemeinwirtschaftlichen Nutzenstiftungseffekt, unter möglichst geringem Werteverzehr (Kostenaufwendungen) erfüllt werden können.

⁷³⁾ Man denke bspw. an folgende Möglichkeiten: Gewinnung zusätzlicher Aufträge durch Werbemaßnahmen; Übernahme lukrativer, aber mit dem Wirtschaftsprüferberuf unvereinbarer Aufgaben; minder gründliche Durchführung unrentabler zugunsten einer Ausweitung ergiebigerer Aufgaben; Einsparung der Berichts-kritik zu Lasten einer weniger sorgfältigen Auftragserfüllung; Zusammenstellung zu wenig qualifizierter Prüfer-teams.

Viertes Kapitel:

Die besonderen Probleme bei der Durchsetzung der Wirtschaftlichkeit in der Praxis der Wirtschaftsprüfung

I. Kostenminimierung als Wirtschaftlichkeitsziel der Wirtschaftsprüfungsbetriebe

Nach den vorangegangenen Ausführungen, die vornehmlich dem für das Wirtschaften in Wirtschaftsprüfungsbetrieben relevanten Datenkranz gewidmet waren, können wir jetzt dazu übergehen, die Frage zu untersuchen, wie ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb unter Beachtung dieser Nebenbedingungen in der Praxis handeln muß, um der Forderung nach Wirtschaftlichkeit zu entsprechen.

Da wir das Attribut wirtschaftlicher Leistungserstellung an die ordnungsmäßige Erfüllung der wirtschaftsprüferlichen Aufgaben mit den geringstmöglichen Kosten unter Berücksichtigung der Daten geknüpft haben, reduziert sich das Wirtschaftlichkeitsproblem auf ein Kostenminimierungsproblem, sofern — wie wir es tun wollen — die ordnungsmäßige Aufgabenerfüllung als gegeben unterstellt wird.

Diese Prämisse gestattet uns, die Kostenprobleme der Wirtschaftsprüfungsbetriebe isoliert zu betrachten. Setzen wir sie nicht, müßten wir bspw. diejenigen Kosten, die für die mit der Durchführung einer Prüfung beauftragten Personen aufgewendet werden, als von der Gründlichkeit der Prüfung, m.a.W. von dem Grad an Sicherheit, mit dem das Urteil über die Prüfungsergebnisse abgegeben werden kann, abhängig behandeln. Mit der o. a. Prämisse aber setzen wir die Erlangung des in Ansehung jeder einzelnen Prüfung jeweils notwendigen Sicherheitsgrades als erfüllt voraus.

Ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb handelt also wirtschaftlich, wenn er innerhalb der gezogenen Begrenzung seine Kosten auf lange Sicht zu minimieren bestrebt ist, um auf diese Weise dem gesamten Wirtschaftsprozess so wenig an Werten wie möglich zu entziehen. Sein Streben nach Kostenminimierung muß in erster Linie darauf ausgerichtet sein, die Leistungen kostengünstiger zu erbringen, nicht aber, seinen Gewinn zu maximieren. In vielen Fällen bewirkt das eine das andere, was den Anreiz zur Hebung der Wirtschaftlichkeit sicherlich bestärkt; aber auch in denjenigen Fällen, in denen die Kostensenkung für eine Leistung den Gewinn des Wirtschaftsprüfungsbetriebes mindert, verlangt das Wirtschaftlichkeitsprinzip die Verwirklichung der kostensenkenden Maßnahme(n).

Dazu ein Beispiel:

Es seien einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb zwei Begutachtungen in Auftrag gegeben, eines vom Gericht, das andere von privater Hand. Beide Aufträge mögen von gleichem Schwierigkeitsgrad sein, mit anderen Worten gleich qualifizierte Bearbeiter verlangen. Während jedoch das Gerichtsgutachten höchstens DM 15,— pro aufgewendete Arbeitsstunde, mithin eine Tagesvergütung von maximal DM 105,— erbringt, wird das private Gutachten mit DM 150,— pro Tag entsprechend der Leistungsstufe des Bearbeiters honoriert (Tagessatz für einen qualifizierten Mitarbeiter gemäß der Gebührenordnung für Pflichtprüfungen). Läge der kostendeckende Tagessatz bei DM 120,—, so brächte das eine Gutachten einen Verlust von DM 15,—¹⁾, das andere einen Gewinn von DM 30,— pro Tag.

Es läge nun nahe, das erste Gutachten gerade so lange zu bearbeiten, daß die erwartete Nutzenstiftung erzielt würde, das zweite hingegen etwas auszudehnen, da der Auftraggeber meistens doch keine ganz genaue Vorstellung über den Umfang der aufzuwendenden Zeit besitzt. Eine solche Verhaltensweise wäre zwar sicherlich vom Gesichtspunkt der Gewinnmaximierung aus verständlich, könnte aber nicht als wirtschaftlich angesehen werden, weil eine absolute Kostenminimierung (durch Beschränkung der Bearbeitungszeit auch bei dem privaten Auftrag auf das zur Erreichung der beabsichtigten Nutzenstiftung gerade erforderliche Maß) nicht erzielt, im Gegenteil sogar bewußt verhindert wurde.

Besonders Loitlsberger weist auf diese Quelle der Unwirtschaftlichkeit im Wirtschaftsprüfungswesen hin, indem er sagt: „...; es soll nur in dem Ausmaß geprüft werden, wie dies für die Erreichung des Prüfungsziels unbedingt notwendig ist.“²⁾

Damit zerfällt das Postulat der Wirtschaftlichkeitsdurchsetzung in der Praxis der Wirtschaftsprüfung zum Zwecke der Erreichung einer optimalen Ergiebigkeit in zwei voneinander zu trennende Tatbestände:

1. Die Beschränkung der Bearbeitungszeit und der Bearbeitungsgüte jedes Auftrags auf das zur Erzielung der erwarteten Nutzenstiftung erforderliche Maß.
2. Das Bestreben, die Kosten des arbeitenden Wirtschaftsprüfungsbetriebes unter Berücksichtigung des Datenkranzes auf lange Sicht zu minimieren.

1) Es kann trotzdem in geschäftsstillen Zeiten bei mangelndem Auftragsbestand günstig sein, eine solche Aufgabe zu übernehmen, um dadurch wenigstens einen Teil der in Wirtschaftsprüfungsbetrieben besonders hohen Fixkosten zu decken. Der Verlust von DM 15,— pro Tag ist dann immer noch geringer als derjenige, der entstanden wäre, wenn man diesen Auftrag abgelehnt hätte.

2) Loitlsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung. In: Grundlagen der Buchprüfung. Band 1 der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen, Wien 1953, S. 41.

II. Kostenminimierung durch Beschränkung der Bearbeitungszeit und der Bearbeitungsgüte eines Auftrags auf das notwendige Maß

A. Problemstellung

Die Frage, der im Rahmen dieses Abschnitts nachzugehen ist, lautet: läßt sich das zur Erfüllung der erwarteten Nutzenstiftung notwendige quantitative (zeitliche) und qualitative (die Güte betreffende) Ausmaß der Bearbeitung nach allgemeinen Gesichtspunkten (z.B. durch objektive Kriterien) bestimmen, oder ist wenigstens — falls eine solche objektive Fixierung nicht möglich sein sollte — auf andere Weise die Gewähr für eine wirtschaftliche Beschränkung der Bearbeitungsdauer und -güte in der Praxis der Wirtschaftsprüfung gegeben?

Die gestellte Frage zerfällt somit in ein quantitatives (Länge der Bearbeitungszeit) und ein qualitatives Problem (Güte der Bearbeitung = Leistungsgrad des Bearbeiters), die getrennt zu untersuchen sind.

B. Untersuchung des quantitativen Problems (Länge der Bearbeitungszeit)

1.) Auf dem Gebiet der Prüfung

Das Ziel einer Prüfung ist die Urteilsbildung hinsichtlich der Übereinstimmung des geprüften Sachverhalts (Ist-Objekt) mit dem entsprechenden Vollkommenheitszustand (Soll- oder Vergleichsobjekt³).

Ein weiteres Ziel ist der Bericht über die stattgcfundene Prüfung erstens zum Zwecke der Unterrichtung des Auftraggebers über den Umfang der Revision, zweitens zum Zwecke der Rechenschaftslegung des Prüfers über seine Tätigkeit (Festlegung seines Verantwortungsbereichs) und drittens — meistens nur bei Pflichtprüfungen — zum Zwecke der Unterstützung des Aufsichtsorgans bei dessen Überwachungspflicht gegenüber der Geschäftsführung des geprüften Unternehmens.

Das Ziel einer jeden Prüfung ist in der entsprechenden Prüfungsordnung festgelegt; für die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung bspw. besteht es in der Abgabe eines Urteils (in der Fassung des Bestätigungsvermerks — § 140 AktG) und der Erstellung eines Prüfungsberichts (§ 139 AktG).

Die Mittel zur Erreichung des Zieles sind die Prüfungshandlungen in Gestalt des Revidierens, des Einholens von Auskünften und der Berichtserstattung. Ausgeführt werden diese Handlungen nach Maßgabe eines Prüfungsplans und bestimmter im Prüfungsplan festgelegter Prüfungsverfahren durch die Prüfer⁴).

3) Vgl. Loitsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung. In: Grundlagen der Buchprüfung. Band 1 der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen, Wien 1953, S. 29 und

Loitsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen. Stuttgart 1961, S. 27
4) Loitsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung. In: Grundlagen der Buchprüfung. Band 1 der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen, Wien 1953, S. 29.

Die wirtschaftliche Gestaltung einer Prüfung verlangt eine optimale Prüfungsplanung, die Wahl geeigneter Prüfungsverfahren und die Zusammenstellung eines für die jeweilige Aufgabe passenden Prüferteams, wobei im Prüfungsplan die für unsere Untersuchung wesentliche Frage des quantitativen Umfangs der Bearbeitung und in der Zusammensetzung des Prüferteams die qualitative Komponente enthalten sind.

Welche Kriterien aber existieren nun für die Bestimmung des Umfangs einer Prüfung? Wo liegt der Maßstab für die zur Erreichung der beabsichtigten Nutzenstiftung erforderlichen Prüfungshandlungen?

Eine Begrenzung bietet das Ziel selbst; aus dem Bestätigungsvermerk für aktienrechtliche Abschlußprüfungen bspw. geht hervor, daß die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, daraufhin zu untersuchen sind, ob sie den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Aus diesen Angaben entwickelten sich im Laufe der Zeit gewisse Grundsätze darüber, welche Gebiete des Rechnungswesens im Rahmen einer aktienrechtlichen Abschlußprüfung einer Durchsicht zu unterziehen sind und worüber Auskünfte eingeholt werden können. Auch für die Berichterstattung haben sich derartige Prinzipien über Inhalt, Umfang und Aufbau der Berichte herausgebildet. Es handelt sich aber bei diesen Grundsätzen vorwiegend um die Bestimmung der Untergrenze des Prüfungsumfangs.

Inwieweit aber ein Wirtschaftsprüfer, der das Testat eigenverantwortlich abgibt und den Bericht zu unterzeichnen hat, es für nötig hält, die formalen und materiellen Grundlagen der Buchführung und der Rechnungslegung zu revidieren bzw. revidieren zu lassen, ist — ebenfalls im Bestätigungsvermerk, also nach Willen des Gesetzgebers selbst — in sein pflichtmäßiges Ermessen gestellt. Das darf jedoch nicht etwa so ausgelegt werden, als ob der Wirtschaftsprüfer völlig frei in der Festsetzung der Prüfungsdauer wäre. Vielmehr hat er die vorgefundene Materie im Hinblick auf ihren Umfang, ihre besonderen Schwierigkeiten und die Verlässlichkeit des vorhandenen Zahlenmaterials sachverständig zu beurteilen und danach die Prüfungsdauer einzurichten.

Nicht anders verhält es sich bei den übrigen Pflichtprüfungen und in zunehmendem Maße auch bei den freiwilligen Prüfungen, deren Testate gleichfalls mit den Worten „Nach meiner/unserer pflichtmäßigen Prüfung aufgrund der Bücher und der Schriften . . .“ beginnen und somit Umfang und Ausmaß der Prüfungshandlungen von vornherein ins sachverständige Ermessen des Wirtschaftsprüfers stellen.

So ist der Prüfungsumfang nach unten hin durch die gesetzlichen Vorschriften, die genau angeben, welche Form- und Bewertungsvorschriften unbedingt geprüft werden müssen, sowie durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung und Berichterstattung, wie sie sich in der Fachliteratur, insbesondere den Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, herausgebildet haben, einigermaßen präzise bestimmt.

Nach oben hin begrenzen lediglich bei Pflichtprüfungen der Hinweis auf die Prüfungsbereiche Buchführung und Rechnungslegung im Wort-

laut des Bestätigungsvermerks sowie bei freiwilligen Prüfungen etwaige vertragliche Festlegungen entsprechender Art den Umfang der Prüfungshandlungen; in jedem Fall aber wird er durch die sachverständige Beurteilung der vorgefundenen Materie durch den Wirtschaftsprüfer auf ein unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vertretbares Maß beschränkt⁵⁾.

Außerdem werden die Prüfungshandlungen bei Abschlußprüfungen — von Vor- und Zwischenprüfungen einmal abgesehen — im allgemeinen das unbedingt erforderliche Ausmaß deshalb nicht überschreiten, weil sich wegen der Zusammenballung der Arbeiten auf das erste Kalenderhalbjahr (die meisten Unternehmungen schließen aus steuerlichen Erwägungen zum Jahresresultato ab) ohnehin laufend Terminschwierigkeiten ergeben und Arbeitskräfte fehlen.

Da im übrigen die meisten Prüfungen Folgeprüfungen sind, vermeiden es die Wirtschaftsprüfungsbetriebe tunlichst, über den Umfang der vorjährigen Revisionshandlungen hinauszugehen, erstens weil sie sich in ihren eigenen Dispositionen nach den Vergangenheitszahlen richten, und zweitens, da auch die geprüften Unternehmungen auf einen von Jahr zu Jahr in etwa gleichbleibenden Prüfungsaufwand erheblichen Wert legen (z.B. für Fragen der Bemessung von Rückstellungen, der Finanzplanung, der Organisation usw.). Schwankungen innerhalb gewisser Grenzen sind jedoch wegen der quantitativen und qualitativen Unterschiedlichkeiten bei jeder Revision nicht zu verhindern.

Bei Begutachtungen sprechen zwei Gründe dafür, daß keine unnötig lange Ausdehnung der Bearbeitung auftreten wird. Der erste Grund betrifft die öffentlich bestellten Gutachten, die häufig so mäßig honoriert werden, daß im allgemeinen nicht einmal sämtliche Kosten daraus gedeckt werden können. Lediglich in sehr geschäftstillen Zeiten möchte sich vielleicht ein Vorteil daraus ergeben, die Bearbeitungszeit über Gebühr auszudehnen; die Regel ist es jedoch nicht. Der zweite Grund gilt den privaten Begutachtungen, deren Vergütung zwar in zunehmendem Umfang nach Maßgabe der aufgewendeten Zeit berechnet wird, aber immer noch in vielen Fällen mit einem von vorneherein festgesetzten Betrag abgegolten werden. Diese Honorarpauschalierung zwingt die Wirtschaftsprüfungsbetriebe dazu, die Bearbeitungszeit möglichst niedrig zu halten, d.h. gerade so hoch, daß die erwartete Nutzenstiftung erzielt wird.

2.) Auf dem Beratungssektor

Unter Beratung wollen wir alle Formen der Wirtschafts- und Steuerberatung sowie die nach § 5 des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13. 12. 1935 den Wirtschaftsprüfungsbetrieben gestatteten rechtsberaterischen Tätigkeiten verstehen.

Objektive Kriterien für den zu einer Beratung notwendigen Zeitaufwand können wir von vorneherein ausschließen, da die Unterschiedlichkeit

5) Zur Frage Untergrenze — Obergrenze der Prüfungszeit vgl. außerdem: Wirtschaftsprüfung und Technik. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 9, S. 537.

der Aufgaben und die daraus fließende freie Vertragsgestaltung auf diesem Gebiet jede Verallgemeinerung unmöglich macht. Gleichwohl ist gerade in diesem Tätigkeitsbereich die Einhaltung der unbedingt notwendigen Bearbeitungszeit aus vier verschiedenen Gründen besonders gut gewährleistet.

- 1.) Während die Gesamtheit der Wirtschaftsprüfungsbetriebe auf dem Gebiet der Prüfung und — mit einigen Abschlägen — auch auf dem der Begutachtung eine angebotsmonopolartige Stellung besitzt, stehen sie auf dem Felde der Beratung einer großen und, da berufsrechtlich ungebunden, in bezug auf die Werbung für eigene Leistungen äußerst aktiven Konkurrenz gegenüber. Dieser Umstand drückt sich auf den Umfang der Bearbeitungszeit dergestalt aus, daß die Wirtschaftsprüfungsbetriebe zur Einhaltung der zur sorgfältigen und gewissenhaften Aufgabenerfüllung unbedingt erforderlichen Zeiten aus Wettbewerbsrücksichten gezwungen sind.
- 2.) Ferner haben die Auftraggeber — anders als bei Prüfungen und Begutachtungen — im allgemeinen bereits gewisse Vorstellungen von dem notwendigen Ausmaß der Bearbeitungszeit, die deswegen kaum Abweichungen nach oben zuläßt.
- 3.) Außerdem kann ein Auftraggeber nach Erhalt der Rechnung die Nutzenstiftung der Beratung mit deren Kosten vergleichen und wird je nachdem den betreffenden Wirtschaftsprüfungsbetrieb für weitere Aufgaben heranziehen oder zu einem anderen Berater überwechseln. Da in der heutigen Zeit Beratungen häufig das Sprungbrett zu weiteren Aufträgen sind, legt jeder Wirtschaftsprüfungsbetrieb größten Wert darauf, auf diesem Gebiet gegenüber den Mitbewerbern möglichst günstig abzuschneiden.
- 4.) Schließlich aber spricht noch ein sehr starker Grund für eine Beschränkung der Bearbeitungszeit auf das erforderliche Maß: auf dem Sektor der Beratung werden nämlich bei Abschluß des Beratungsvertrages häufig Pauschalhonorare unter Berücksichtigung des als notwendig erachteten Zeitaufwands und der den Leistungsgraden der Bearbeiter entsprechenden Vergütungssätze der Gebührenordnungen vereinbart, die den Wirtschaftsprüfungsbetrieb dazu anhalten, den Zeitaufwand für die Beratung so gering wie möglich zu halten.

Wir sehen also, daß auf dem Gebiet der Beratung die zur ordnungsmäßigen Auftragsdurchführung unbedingt notwendige Bearbeitungszeit aus vier gewichtigen Gründen heraus, deren stärkste die Pauschalhonorierung und die Wettbewerbssituation sind, gewährleistet ist.

Wollte man einwenden, auch auf den Gebieten der Prüfung und noch mehr der Begutachtung herrsche zumindest zwischen den Wirtschaftsprüfungsbetrieben eine gewisse Konkurrenzspannung, so ist dem entgegenzuhalten, daß der innerberufliche Wettbewerb sowohl vom Auftraggeber als auch vom einzelnen Wirtschaftsprüfungsbetrieb vor allem wegen der berufsrechtlichen Vorschrift des Kollegenschutzgebots als nicht sonder-

lich wirksam angesehen wird. Außerdem haben die Auftraggeber in der Regel keinen derartig zutreffenden Überblick über die notwendige Bearbeitungszeit wie etwa bei der Beratung. Einem häufigen Wechsel des Abschlußprüfers steht ferner das Bestreben der meisten Auftraggeber entgegen, möglichst wenigen Personen den Zugang zu den geheimsten Akten zu gestatten bzw. bei Pflichtprüfungen gestatten zu müssen. Zudem sind die Prüfungskosten bei jeder Erstprüfung beträchtlich höher als bei den nachfolgenden. Bei Pflichtprüfungen schließlich kann ein Prüferwechsel darüber hinaus unabschätzbare Wirkungen auf die öffentliche Meinung zeitigen.

Aus diesen Gründen ist die Wettbewerbslage auf dem Beratungssektor weitaus stärker und auf den Umfang der Bearbeitungszeit von größerem Einfluß als auf den Gebieten der Prüfung und Begutachtung.

3.) Bei der Besorgung von Treuhandschaften

Die Treuhandaufgaben nehmen heute nur noch einen äußerst bescheidenen Raum innerhalb der Aufgaben im Wirtschaftsprüfungswesen ein.

Dabei entwickelten sich die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aus ehemals (um die Jahrhundertwende) reinen Treuhandbetrieben, worauf schon ihre darauf hinweisenden Firmennamen schließen lassen. Die Gründerbanken, die ihren Treuhandgesellschaften vornehmlich die Übernahme von Treuhandschaften im damals aufblühenden internationalen Geschäftsverkehr zugedacht hatten, zogen dieses Aufgabengebiet allmählich wieder zu sich zurück, obgleich gerade die Wirtschaftsprüfer durch ihre berufsrechtliche Verpflichtung zur „Treue“ dafür besonders geeignet erscheinen.

So betrug das in den Jahresabschlüssen der 15 größten deutschen Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften ausgewiesene Treuhandvermögen im Jahre 1959 nur DM 872.618 000,—; davon entfielen allein auf die Deutsche Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft DM 456.947.000,—⁶⁾, auf die Deutsche Treuhand-Gesellschaft DM 257.355.000.— und auf die Deutsche Waren-Treuhand Aktiengesellschaft DM 107.145.000,—, das sind zusammen DM 821.447.000,— oder 94,1 %.

Der Wettbewerb um die den Wirtschaftsprüfungsbetrieben verbliebenen Treuhandaufgaben ist insoweit nicht sonderlich stark, als sie mit Beratungen kombiniert sind, welche die Kreditinstitute nicht zu geben in der Lage sind.

Das Problem der Reduzierung der Bearbeitungszeit auf das notwendige Maß entfällt überdies auf diesem Gebiet, da die überwiegende Anzahl der Treuhandschaften entsprechend dem Wert des verwalteten Vermögens und nur bei unverhältnismäßig großer Belastung nach der aufgewendeten Arbeitszeit abgerechnet wird. Dadurch sind die Wirtschaftsprüfungsbetriebe aus Wirtschaftlichkeits- und zugleich Rentabilitätsgründen

6) Für die Deutsche Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft bilden die gesetzlich verankerten Auffang- und Verteilungsaufgaben von deutschen Vermögensmassen im ehemals feindlichen Ausland das hauptsächliche Treuhandgeschäft, doch tritt diese Aufgabe auch bei dieser größten deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Vergleich zu ihren übrigen Tätigkeitssparten in den Hintergrund.

gezwungen (ähnlich wie bei den pauschal honorierten Begutachtungen und Beratungen), den Umfang der Bearbeitung so gering wie möglich zu halten.

4.) Abschließende Bemerkungen zum quantitativen Problem

Die Untersuchung der Frage, inwieweit sich objektive Kriterien für die zur Erzielung der beabsichtigten Nutzenstiftung unter Beachtung der Daten notwendigen Bearbeitungszeit eines Auftrags finden lassen, führte zu keinem befriedigenden Ergebnis. Wir konnten jedoch feststellen, daß — vor allem auf den Gebieten der Beratung und der Besorgung von Treuhandschaften — die Wirtschaftlichkeitsdurchsetzung durch Verhinderung unnötig langer Bearbeitungszeiten aus gewichtigen Gründen gewährleistet ist.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß sowohl die Untergrenze als auch — mit gewissen Einschränkungen bei Prüfung und Begutachtung — die Obergrenze des quantitativen (zeitlichen) Ausmaßes der Bearbeitung in den einzelnen Tätigkeitsbereichen der Wirtschaftsprüfungsbetriebe ziemlich genau feststeht. Es gibt zwar keine objektiven Kriterien dafür, doch bürden andere Einflußfaktoren für die Einhaltung der annäherungsweise erforderlichen Bearbeitungszeiten. Für unsere folgenden Ausführungen können wir daher annehmen, daß diesbezüglich die Wirtschaftlichkeit in der Praxis der Wirtschaftsprüfung als gewährleistet angesehen werden darf.

C. Untersuchung des qualitativen Problems (Güte der Bearbeitung = Leistungsgrad des Bearbeiters)

Bei der Beantwortung dieser Frage werden wir uns kurzfassen können. Die notwendige qualitative Beschaffenheit der Bearbeitung ist zunächst einmal vom Schwierigkeitsgrad des Auftrags abhängig.

Nach unten hin wird die qualitative Zusammensetzung des Prüfer-teams bzw. der Beratungsabteilung usw. mithin durch die Anforderungen begrenzt, welche die Aufträge in dieser Hinsicht stellen, damit die in unserer Untersuchung als gegeben vorausgesetzte Erfüllung der erwarteten Nutzenstiftung gewährleistet ist.

Nach oben hin wird die Güte der Arbeitsleistungen von folgenden Gesichtspunkten begrenzt. Bei einer Vergütung nach Zeitgebühren ist die Verwendung von Assistenten deshalb günstiger als die von qualifizierteren Angestellten, weil die Unterschiede der Gehälter zwischen beiden i.d.R. größer sind als die der täglichen Vergütungssätze. Bei einer Honorierung nach Maßgabe von Wertgebühren ist schon allein die Tatsache, daß unterschiedliche Gehälter gezahlt werden, ausreichend zur Feststellung, daß es für einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb am ergiebigsten ist, einen gerade so qualifizierten Angestellten mit der Arbeit zu betrauen, wie es die betreffende Aufgabe verlangt.

Im übrigen ist im Wirtschaftsprüfungswesen fast ständig ein Mangel an qualifizierten Kräften festzustellen, der daher rührt, daß besonders fähige Mitarbeiter häufig von den Mandanten angeworben werden. Auch dieser Umstand steht der Befürchtung eines unnötig hohen Qualitätseinsatzes bei der Bewältigung der wirtschaftsprüferlichen Aufgaben entgegen, so daß wir auch in qualitativer Hinsicht keine diesbezügliche Unwirtschaftlichkeit in der Praxis der Wirtschaftsprüfung verzeichnen können.

III. Der Einfluß der Daten auf die Kosten-/Ertragslage (auf die Wirtschaftlichkeit) der Wirtschaftsprüfungsbetriebe.

A. Ausführungen zum Begriff „Kosten-/Ertragslage der Wirtschaftsprüfungsbetriebe“

1.) Das Verhältnis Kosten zu Ertrag als Ausdruck für die betriebswirtschaftliche Wirtschaft- lichkeit

Die betriebswirtschaftliche Wirtschaftlichkeit stellt sich in ihrer Formulierung als Erzielung einer möglichst hohen Ergiebigkeit beim Wirtschaften als ein einzelwirtschaftliches Optimalproblem dar. Die Kategorien, in denen diese einzelwirtschaftliche Ergiebigkeit gemessen wird, sind die der Kosten und Erträge (die durch das Hervorbringen einer Leistung verursachten Wertbewegungen in einer Einzelwirtschaft — hier: einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb). Die in der betriebswirtschaftlichen Literatur angegebenen Wirtschaftlichkeits-Kennzahlen beruhen — sofern sie überhaupt wertmäßiger Natur sind — denn auch ausschließlich auf Kosten-/Ertragsrelationen. Auch wir wollen das Verhältnis von Kosten zu Erträgen (der Gesamtwirtschaft entzogene Werte zu Wertabgabe an die Gesamtwirtschaft — unter allen Vorbehalten bezüglich der Brauchbarkeit der Preise als Wertanzeiger⁷⁾ zur Grundlage unserer Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen bei Wirtschaftsprüfungsbetrieben machen.

2.) Die Kosten- und Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe

a) Die überragende Bedeutung der Personalkosten

Neuerdings liegt eine erste Übersicht über die Kosten- und Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe für das Jahr 1959 vor⁸⁾. Zur Ergänzung und Kenntlichmachung der Entwicklung der einzelnen Aufwands-

7) Auf der Einsatz- (Kosten-)seite können wir die Preise, wie wir im theoretischen Teil der Arbeit nachgewiesen haben, als einigermaßen verwendbaren Ausdruck für die Wertschätzung der beschafften Güter ansehen; für die Erträge kann jedoch — vor allem in Anbetracht der üblicherweise auf der Grundlage von Gebührenordnungen erfolgenden Berechnung (= Bewertung) der Leistungen — diesbezüglich von niemandem eine zutreffende Aussage gemacht werden.

8) Statistisches Bundesamt — Prüfende sowie wirtschafts- und steuerberatende Berufe. Vorbericht 4 zu IV. Ausgewählte freie Berufe 1959 in Reihe 1 „Die Kostenstruktur in der Wirtschaft“ (Fachserie C Unternehmen und Arbeitsstätten), veröffentlicht im Juni 1962.

und Ertragsarten über einen Zeitraum hinweg sind in Anlage 2 im Anhang zu dieser Arbeit die Gewinn- und Verlustrechnungen der 13 (15) bedeutendsten Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften für die Jahre 1955 bis 1959 zusammengestellt.

Der Kostenanalyse des Statistischen Bundesamtes zufolge sind bei Wirtschaftsprüfungskleinbetrieben ca. 52 %, bei -mittelbetrieben ca. 61 % und bei -großbetrieben ca. 70 % der gesamten Aufwendungen Personalaufwendungen. Die Abstufung des prozentualen Anteils der Personalaufwendungen am Gesamtaufwand zwischen den verschiedenen Betriebsgrößen erklärt sich daraus, daß der Unternehmerlohn bei den Großbetrieben (fast nur Kapitalgesellschaften) im Personalaufwand, bei den Mittel- und vor allem bei den Kleinbetrieben (überwiegend Einzelpraxen und Sozietäten) hingegen im Überschuß⁹⁾ enthalten sind. Will man zu vergleichbaren Aussagen kommen, ist man gezwungen, den Unternehmerlohn in die Personalkosten einzubeziehen; aus diesem Grunde dürfte der prozentuale Anteil der Personalaufwendungen i.w.S. am Gesamtaufwand etwa bei dem für Großbetriebe über DM 1.000.000,— Leistungsertrag in 1959 errechneten Satz von ca. 70 % liegen.

Das aber bedeutet, daß die Personalkosten für Wirtschaftsprüfungsbetriebe der bei weitem wichtigste Kostenfaktor sind. Bei unseren Wirtschaftlichkeitsüberlegungen werden sie daher im Mittelpunkt stehen. Wiederholt betonten Wirtschaftsprüfer, die leitende Positionen in Wirtschaftsprüfungsbetrieben einnehmen, daß der optimale Einsatz des Personals in ganz hervorragendem Maße über die in Wirtschaftsprüfungsbetrieben erreichte Wirtschaftlichkeit entscheide.

b) Die Fixkostenbelastung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe

Nur ein geringer Teil der Kosten eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes ist variabel (d.h. mit dem von den Aufträgen her bestimmten Beschäftigungsgrad¹⁰⁾ veränderbar); zu ihnen zählen die Kosten für das Schreibmaterial und verschleißabhängige Abschreibungen auf Maschinen und sonstige Gebrauchsgegenstände; als Ausnahmefall auch die Personalkosten für freie Mitarbeiter und für solche, die nur für die Erledigung eines bestimmten Auftrags eingestellt werden.

Der überwiegende Teil der Kosten ist auftragsfixer (im Zeitablauf gesehen: intervallfixer) Natur. Dazu rechnen vor allem die Gehälter und die damit gekoppelten Sozialaufwendungen, ferner — bei längerfristiger Betrachtung — die Raumkosten, die Ausgaben für betriebsnotwendige Anschaffungen u.ä. Die Dauer der Gebundenheit des Wirtschaftsprüfungsbetriebes an Kostengüter bestimmt sich nach unterschiedlichen Gesichtspunkten: bei Gebrauchsgegenständen nach ihrem Rest-Nutzenvorrat, bei gemieteten Räumlichkeiten nach der Kündigungsfrist bzw. dem zur Be-

⁹⁾ In der Terminologie des Statistischen Bundesamtes: „Reinertrag“.

¹⁰⁾ Es ist das Merkmal der persönlichen Dienstleistungsbetriebe, zu denen die Wirtschaftsprüfungsbetriebe gehören, daß sie nur auf Anforderung und nicht auf Vorrat arbeiten können. Ihr Beschäftigungsgrad bemißt sich daher nach dem Ausmaß der Beanspruchung, d.h. nach den hereingenommenen Aufträgen.

schaffung neuer Räume notwendigen Zeitaufwand, beim Personal nach der gesetzlichen oder vertraglichen Kündigungsfrist bzw. nach der voraussichtlichen Schwierigkeit der Wiedereinstellung von gleichwertigen Kräften, wenn sie erneut benötigt werden. Der letztgenannte Gesichtspunkt ist gerade in Zeiten der Vollbeschäftigung von außerordentlicher Bedeutung und läßt die Personalkosten erheblich fixer werden, als sie es aufgrund der Kündigungsfristen wären.

Es gibt lediglich einen absolut fixen Kostenfaktor in Wirtschaftsprüfungsbetrieben, nämlich das kalkulatorische Gehalt für den Inhaber (und zugleich Leiter) einer Einzelpraxis.

c) Die Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe

Etwa 98 % aller Erträge eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes sind — normalerweise¹¹⁾ — Honorareinnahmen; etwa 90 % der Honorareinnahmen entfallen auf Zeitgebühren. Dieser Durchschnittsprozentsatz ist nur sehr schwer zu schätzen und wurde uns von maßgeblichen Vertretern des Wirtschaftsprüferberufes mit diesem Wert angegeben.

Neben den Honorareinnahmen sind noch die Zins- und Dividendenerträge, die zu den mittelbar, aber dennoch ebenfalls leistungsbedingten Einkünften zählen, beachtenswert. Die strukturell gute Liquidität, die bei allen normal beschäftigten Wirtschaftsprüfungsbetrieben festzustellen ist, führt bei den meisten Wirtschaftsprüfungsbetrieben¹²⁾ zu hohen Bank- und/oder Wertpapierguthaben und damit zu erheblichen Zins- und Dividendenerträgen¹³⁾. Diese überstiegen seit 1956 bei den 13 (15) Wirtschafts-Prüfungs-Aktiengesellschaften regelmäßig den insgesamt ausgewiesenen Jahresgewinn.

B. Der Einfluß der Verschwiegenheitspflicht

Verschwiegenheit ist eine für die im Wirtschaftsprüfungswesen Beschäftigten notwendige Tugend, auf der letztlich das besondere Vertrauen, welches dem Berufsstand entgegengebracht wird, beruht.

Da es sich um eine Form der (charakterlichen) Befähigung handelt, muß sie den Betreffenden gegenüber durch einen Zuschlag zu dem aufgrund ihrer sonstigen persönlichen und fachlichen Qualifikation ermittelten Einkommen berücksichtigt werden. Insofern wirkt die Schweigepflicht (personal-) kostensteigernd, ohne daß sich allerdings besondere Kriterien zur Beurteilung der Zuschlagshöhe angeben lassen.

11) Im Jahre 1959 wurden von den großen Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften ausnahmsweise erhebliche „Sonstige Erträge“ ausgewiesen, die u.E. größtenteils aus Gewinnen herrühren, die im Zuge von Vermögensumschichtungen anfielen (insbesondere wohl infolge der Veräußerung von seit Jahren im Kurse ständig gestiegenen Aktien).

12) Von den 15 Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften legten bisher zwei ihre Mittel ausschließlich in Baulichkeiten an, deren „Erträge“ ersparte Mietaufwendungen sind.

13) Dabei ist sogar zu berücksichtigen, daß Wertpapiereinkünfte mitunter netto, d.h. nach Abzug der Kapitalertragsteuer ausgewiesen werden, brutto also noch um 33 % über den gezeigten Betrag hinausgehen können. Vgl. wegen der Ausweisfrage Adler — Düring — Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage. Stuttgart 1957, S. 369 (§ 132 Tz. 112).

C. Der Einfluß der Objektivitätspflicht

1.) Eigenverantwortlichkeit

Die Verpflichtung zur Eigenverantwortlichkeit verlangt von jedem leitenden Mitarbeiter in einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb¹⁴⁾, daß er persönlich die volle Verantwortung für die Arbeit in seinem Bereich übernimmt.

Dieser Grundsatz umfaßt zwei Sachverhalte. Zunächst muß den Wirtschaftsprüfern in Wirtschaftsprüfungsbetrieben eine in fachlichen Belangen weisungsunabhängige Position¹⁵⁾ eingeräumt werden. Als solche gilt die Stellung als zeichnungsberechtigter Vertreter eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Zusammen mit dem Grad seiner fachlichen und charakterlichen Qualifikation bestimmt die Übernahme der persönlichen Verantwortung das Entgelt eines Wirtschaftsprüfers. Welche Bedeutung dieser Komponente zukommt, zeigt sich in der Gehaltssteigerung¹⁶⁾ eines fachlichen Mitarbeiters, sobald er zum Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt wird.

Damit wird aber die Vollaussnutzung des Verantwortungspotentials eines Wirtschaftsprüfers zu einem die Wirtschaftlichkeit des betreffenden Betriebs hebenden Faktor; denn schöpfte man es nicht aus, entstünden Leerkosten der Überkapazität an Verantwortung; oder m.a.W. es wären mehr Wirtschaftsprüfer beschäftigt als zur Übernahme der Verantwortung erforderlich.

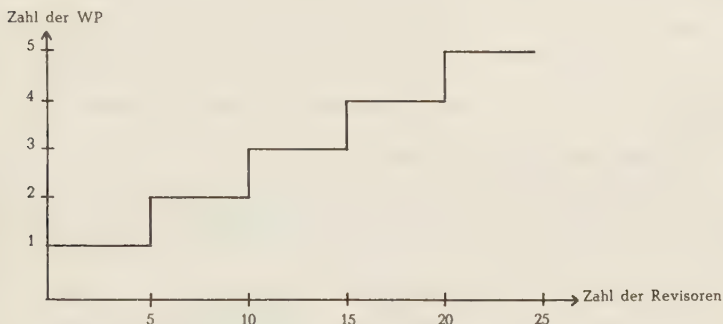
Das Bestreben müßte in Wirtschaftsprüfungsbetrieben demzufolge dahin gehen, jedem Wirtschaftsprüfer einen möglichst großen Verantwortungsbereich anzuweisen. Dadurch aber wäre dem Zweck, den man mit dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit erreichen wollte, nicht gedient. Aus diesem Grunde beschränkte man die Zahl der einem Wirtschaftsprüfer unterstellten Revisoren auf fünf.

14) In der Folge werden wir der Einfachheit halber nur von Wirtschaftsprüfern sprechen; dies erscheint dadurch berechtigt, da es erstens der häufigste Fall ist und zweitens auch Angehörige anderer Berufe, sobald sie eine leitende Funktion in Wirtschaftsprüfungsbetrieben einnehmen, dem Berufsrecht in gleicher Weise wie Wirtschaftsprüfer unterliegen.

15) Ausgenommen sind dispositive Weisungen, denen auch angestellte Wirtschaftsprüfer Folge zu leisten haben.

16) Eine Quantifizierung dieser Aussage ist nicht möglich, da das Ausmaß der Gehaltserhöhung bei den einzelnen Wirtschaftsprüfungsbetrieben und auch innerhalb eines Betriebes von Fall zu Fall unterschiedlich ist — insbesondere vom Lebensalter und bisherigen Dienststrang des neu bestellten Wirtschaftsprüfers abhängt.

Diese Relation wirkt sich — schaubildlich dargestellt — auf die Personalkostenstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe folgendermaßen aus:



Der Kurvenverlauf zeigt, daß die Gehaltsaufwendungen (einschl. Nebenaufwendungen wie gesetzliche und freiwillige Sozialabgaben, Tantiemen usw.) für Wirtschaftsprüfer nicht nur — wie die gesamten Personalkosten von Wirtschaftsprüfungsbetrieben — zeitintervallfixe Kosten sind, sondern darüber hinaus von der Zahl der angestellten Revisoren abhängig sind. Ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der im Zeitpunkt T 20 Revisoren beschäftigt, benötigt mindestens 4 Wirtschaftsprüfer. Kündigt er nun wegen mangelnden Auftragseingangs 4 Revisoren zum Zeitpunkt $T + t = T_1$, so darf er aus Gründen der 5:1 Relation noch keinen Wirtschaftsprüfer entlassen. Vielmehr entstehen jetzt qualitative Leerkosten wegen der Nicht-Vollausnutzung (nur zu $4/5$) des wirtschaftsprüferlichen Verantwortungspotentials. Da die Personalkosten der Wirtschaftsprüfer also von mehreren Seiten her festgelegt sind (zeitlich: gesetzliche oder vertragliche Kündigungsfrist; sachlich: Schwierigkeit der Wiederbeschaffung bei ansteigender Beschäftigung sowie 5:1 Relation), muß man sie als fixer betrachten als die übrigen Personalkosten, deren Fixheitsgrad neben der gesetzlichen oder vertraglichen Kündigungsfrist vor allem durch die mehr oder minder schwierige Wiederbeschaffung bei ansteigender Beschäftigung bestimmt wird. (Aus diesem Grunde ist es auch erklärlich, daß die Kosten für qualifizierte Mitarbeiter i.d.R. als fixer anzusehen sind als die für weniger befähigtes Personal.)

2.) Unabhängigkeit

Der Gefahr mangelnder Unabhängigkeit unterliegen einmal die Wirtschaftsprüfungsbetriebe selbst (repräsentiert durch die Abhängigkeit ihrer Eigentümer und/oder Leiter) zum anderen die in Wirtschaftsprüfungsbetrieben Beschäftigten.

Die zuerst genannte Gefahr, ihre Erscheinungsformen und die Möglichkeiten zu ihrer Begegnung werden wir an späterer Stelle diskutieren.

Hier interessiert uns lediglich die mangelnde Unabhängigkeit bei den Angestellten. Sie kann ihren Grund erstens in einer verwandtschaftlichen oder bekanntschaftlichen Befangenheit haben. Dieser Frage haben wir einen besonderen Abschnitt gewidmet.

Als zweiter Grund für eine Beeinflußbarkeit kommt eine schwache charakterliche Veranlagung in Betracht. Derartige Mitarbeiter sind für Wirtschaftsprüfungsbetriebe untragbar. Bei Neueinstellungen sowie bei der laufenden Überwachung des Personals muß deshalb größte Sorgfalt geübt werden.

Beeinflussungsmöglichkeiten sind drittens gegeben, wenn die materiellen Bedürfnisse der Mitarbeiter nicht befriedigt werden. Dieser Gesichtspunkt, der als Konsequenz die Zahlung höherer Gehälter verlangt, ist von erheblichem Einfluß auf die Kosten-/Ertragslage der Wirtschaftsprüfungsbetriebe.

Die Gehälter des fachlichen Personals orientieren sich in erster Linie an den Erträgen, welche die Mitarbeiter erbringen. Geht man von den heutigen Verhältnissen aus (Gebührenordnung für Pflichtprüfungen i.d.F. vom 1. 12. 57), rechnet mit einem Gemeinkostenzuschlag auf die Gehälter der fachlich-produktiv eingesetzten Mitarbeiter in Höhe von etwa 100 %¹⁷⁾ und nimmt eine maximal zu erwartende produktive Beschäftigung von 240 Tagewerken im Jahr an, so ergibt sich die Gehaltsobergrenze für Prüfungssachverständigen mit DM 1.200,— monatlich ($240 \text{ Tagewerke} \times \text{DM } 120,— = \text{DM } 28.800,—$ $\cdot 100 \% \text{ Gemeinkosten} = \text{DM } 14.400,— : 12 = \text{DM } 1.200,—$), für qualifizierte Mitarbeiter mit DM 1.500,— ($240 \text{ Tagewerke} \times \text{DM } 150,— = \text{DM } 36.000,—$ $\cdot 100 \% \text{ Gemeinkosten} = \text{DM } 18.000,— : 12 = \text{DM } 1.500,—$) und für Wirtschaftsprüfer mit DM 2.000,— ($240 \text{ Tagewerke} \times \text{DM } 200,— = \text{DM } 48.000,—$ $\cdot 100 \% \text{ Gemeinkosten} = \text{DM } 24.000,— : 12 = \text{DM } 2.000,—$). Ein darüber liegendes Entgelt ist, sofern der betreffende Angestellte nicht besonders hoch honorierte Spezialaufträge bearbeitet, nicht mehr kostendeckend. In der Praxis der Wirtschaftsprüfung bemerkt man diese Gehaltsschranken auch ganz deutlich.

Weiterhin müssen die Entgelte für vergleichbare Tätigkeiten in der gewerblichen Wirtschaft beachtet werden. Liegen diese über den im Wirtschaftsprüfungswesen gezahlten, so ist eine Abwanderung der befähigten Leute zu befürchten. Die abwerbenden Unternehmen können ausgebildeten Revisoren ein höheres Gehalt bieten, weil sie die erheblichen Einarbeitungskosten sparen¹⁸⁾. Um dies zu verhindern, sollten die Gehälter im Wirtschaftsprüfungswesen stets etwas über den vergleichbaren Gehältern in der übrigen Wirtschaft liegen; auf jeden Fall aber müssen sie so hoch sein, daß die materielle Unabhängigkeit gewahrt und eine Gefahr der Beeinflussung durch den Auftraggeber mittels Zuwendungen ausgeschlossen ist.¹⁹⁾

¹⁷⁾ Innerhalb der Gemeinkosten nehmen wiederum die Gehälter der zu nicht-weiterberechnungsfähigen Tätigkeiten eingesetzten Mitarbeiter den größten Raum ein; daraus ergibt sich auch die Begründung für den auf den ersten Blick recht hohen Gemeinkostenzuschlag.

¹⁸⁾ Über die Höhe der Einarbeitungskosten vgl. Fußnote auf S. 48

¹⁹⁾ Vgl. Ertel, Hermann Anatol: Treuhandgesellschaften in Deutschland. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), Heft 11/12, S. 323.

Damit diese Forderung in der Praxis durchgesetzt werden kann, erscheint es zweckmäßig, die Gebührensätze häufiger als bisher zu ändern (z.B. jährlich die den veränderten Gehalts- und Preisverhältnissen angepaßten Honorarsätze durch die Dachorganisation des Wirtschaftsprüferberufs feststellen und bekanntgeben zu lassen).

3.) Unbefangenheit

Schon die Vermutung der Befangenheit hat einen Wirtschaftsprüfer zu veranlassen, einen Prüfungs- oder Begutachtungsauftrag zurückzugeben (§ 49 WPO)²⁰⁾. Diese strenge berufsrechtliche Regelung betrifft insbesondere neu gegründete Wirtschaftsprüfungsbetriebe hart, deren anfängliche Aufträge i.d.R. auf persönlichen Beziehungen zu den Mandanten beruhen. Diese Beziehungen brauchen nicht notwendigerweise zur Befangenheit zu führen, doch liegt die Vermutung besonderer Sympathieverhältnisse nahe.

Hier liegt ein Vorteil größerer Wirtschaftsprüfungsbetriebe; denn ist bei ihnen ein Wirtschaftsprüfer als befangen anzusehen, so kann ein anderer ohne weiteres die betreffende Prüfung oder Begutachtung vornehmen. Ist Befangenheit bei der Geschäftsleitung selbst zu vermuten, so ist eine Heilung dadurch möglich, daß ein unbefangener betriebsfremder Wirtschaftsprüfer zur Bearbeitung hinzugezogen wird²¹⁾.

Ein befangener Wirtschaftsprüferbetrieb kann aber auch die Bearbeitung des Auftrags entweder ganz verweigern oder einem anderen Wirtschaftsprüfungsbetrieb kommissarisch übertragen.

Welcher Weg für die Kosten-/Ertragslage des Wirtschaftsprüfungsbetriebs am günstigsten ist, läßt sich nicht ohne weiteres sagen. Stets ist die konkrete Beschäftigungssituation in Betracht zu ziehen. Befindet sich ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb in einer Zone der Unterbeschäftigung, die ein geringerer als der Betriebsgröße entsprechender Auftragsbestand kennzeichnet, ist er auf jeden Auftrag angewiesen, der wenigstens einen Teil der Leerkosten abzubauen hilft. Diese Situation ist vor allem für neugegründete Wirtschaftsprüfungsbetriebe charakteristisch. In einer solchen Lage wäre es für den Betrieb am günstigsten, wenn er auch einen Auftrag, bei dessen Vornahme er als befangen gilt, selbst durchführen könnte. Wegen der entgegenstehenden berufsrechtlichen Vorschrift aber bleibt ihm bestenfalls die Möglichkeit, im Wege der Hinzuziehung eines unbefangenen Wirtschaftsprüfers an der Bearbeitung wenigstens teilzunehmen und dadurch einen Teil der Leerkosten zu decken.

Bewegt sich jedoch der Wirtschaftsprüfungsbetrieb in einer Zone der Überbeschäftigung mit progressiv steigenden Kosten, so wird es u.U. wirtschaftlich sein, den fraglichen Auftrag gar nicht zu bearbeiten, sondern entweder den Mandanten an einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb zu verweisen, dessen Kapazität noch nicht ausgelastet ist, oder aber einen Wirt-

²⁰⁾ Vgl. auch Adler - Düring - Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S. 582 (§ 137 AktG, Tz. 20).

²¹⁾ Das ist bestritten. Vgl. aber die Ansicht der Tübinger Wirtschaftsprüfer-Kammer; zitiert im Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1959, S. 29.

schaftsprüfer (oder einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb) als freien Mitarbeiter mit der Erledigung der Aufgabe in seinem Auftrage zu betrauen. Mit der letztgenannten Alternative hält man sich, sofern es sich um eine wiederkehrende Aufgabe handelt, immerhin die Möglichkeit offen, in ungünstigeren Jahren den Auftrag mit teilweise eigenem Personal (stets aber unter Hinzuziehung eines unbefangenen Wirtschaftsprüfers) durchzuführen.

Man kann also die Regel aufstellen, daß die völlige Rückgabe eines Auftrags nur dann wirtschaftlich ist, wenn der befangene Wirtschaftsprüfungsbetrieb ohnehin überbeschäftigt ist und es sich um eine einmalige Aufgabe handelt. Bei wiederkehrenden Mandaten ist es selbst für einen momentan überbeschäftigten Wirtschaftsprüfungsbetrieb günstiger, einen anderen nicht voll ausgelasteten Wirtschaftsprüfungsbetrieb zur kommissarischen Durchführung des Auftrags hinzuzuziehen. Ein unterbeschäftigter Wirtschaftsprüfungsbetrieb wird zweckmäßigerweise die Bearbeitung zum Teil selbst vornehmen, muß aber einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer zur Mitübernahme der Verantwortung verpflichten.

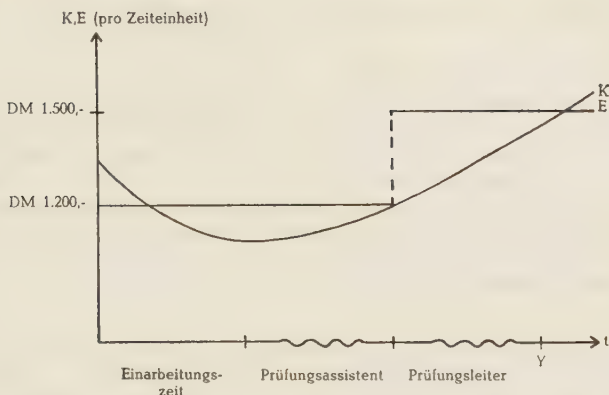
D. Der Einfluß der Sorgfaltspflicht

1.) Gewissenhaftigkeit bei der Auswahl der Mitarbeiter

Dieser Berufsgrundsatz erfordert von Wirtschaftsprüfungsbetrieben die Einstellung nur fachlich und charakterlich hochqualifizierter Mitarbeiter, was allein schon die Zahlung überdurchschnittlicher Gehälter bedingen würde, sähe man einmal von der in gleiche Richtung zielenden Wahrung der materiellen Unabhängigkeit ab. Daneben aber verlangt er eine gewisse Einführungs- und Einarbeitungsdauer, was zu einer zeitweisen nutzungsunfähigen Leistungskapazität und damit zu Kosten der Nicht-Beschäftigung führt.

In Zeiten der Vollbeschäftigung ist erfahrungsgemäß die Personalfluktuation auch bei Wirtschaftsprüfungsbetrieben größer als in Krisenjahren. Deshalb dürfte der Umfang der Einarbeitungskosten positiv mit den Konjunkturschwankungen korrelieren.

Die Kosten-/Ertragskurve für einen Mitarbeiter im Verlaufe seiner Tätigkeit sieht unter Einbeziehung der Einarbeitungszeit etwa folgendermaßen aus (wobei die Kostenkurve in der Praxis wegen der unregelmäßig erfolgenden Gehaltserhöhungen nicht stetig, sondern mehr treppenförmig verläuft):



Es mag überraschen, daß die Kostenkurve während der Einarbeitungszeit eine zunächst fallende Tendenz zeigt. Das erklärt sich daraus, daß ein Neueingestellter erst einmal von erfahrenen Kollegen in sein Aufgabengebiet eingeführt werden muß. Die Kosten für die dazu aufgewendete Zeit der Kollegen zählen u.E. auch zu den Einarbeitungskosten des Neueingestellten.

Auf der Abbildung erkennt man deutlich die Gehaltsschwellen (DM 1.200,— monatlich für Prüfungsassistenten und DM 1.500,— monatlich für qualifizierte Mitarbeiter), oberhalb deren die Einkünfte aus den Zeitgebühren — nach Abzug von 100 % für Gemeinkosten: deshalb $\frac{\text{Erträge}}{2}$ —

nicht mehr die Kosten in vollem Maße zu decken vermögen. Nach dem Zeitpunkt Y wäre der betreffende Mitarbeiter nur einem höheren Vergütungssatz wirtschaftlich zu verwenden: entweder als Wirtschaftsprüfer, wozu er sich erst qualifizieren müßte, oder als Spezialist auf Gebieten, auf denen Sonderhonorare vereinbart zu werden pflegen (z.B. Beratung, wissenschaftliche Gutachten).

2.) Sachkenntnis

Ein Wirtschaftsprüfer ist gehalten, sich und seine Mitarbeiter auf dem neuesten Stand der betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse und der höchstgerichtlichen Entscheidungen in Rechts- und Steuersachen zu halten.

Zu diesem Zweck sind Kosten für Fachliteratur, allgemein betriebswirtschaftliche und volkswirtschaftliche Veröffentlichungen, Zeitschriften und Fortbildungslehrgänge aufzuwenden, die mit wachsender Betriebsgröße und steigendem Spezialisierungsgrad in der Regel unterproportional zunehmen und den Wirtschaftsprüfungs-Groß- sowie den Wirtschaftsprüfungs-Spezialbetrieben relative Kostenvorteile erbringen.

In Ausnahmefällen jedoch können gerade für Spezialbetriebe (insbesondere für die kleineren unter ihnen) die Fortbildungskosten ganz erheblich sein.

E. Der Einfluß des Grundsatzes der Freiberuflichkeit

1.) Hauptberuflichkeit

Dieser Berufsgrundsatz beinhaltet die Verpflichtung zur Vornahme nur berufsgemäßer Aufgaben. Nicht mit dem Wirtschaftsprüferberuf vereinbar sind alle Tätigkeiten, die erstens außerhalb seines Ausbildungsziels liegen (z.B. technischer Berater), zweitens durch rechtliche Verordnungen anderen Berufen vorbehalten sind (z.B. Rechtsberatung mit Ausnahme der in § 5 des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13. 12. 1935 genannten Sonderfälle) und sich drittens nicht mit dem Berufsgeist in Übereinstimmung bringen lassen (z.B. Werbeberatung).

Durch diese berufsrechtliche Regelung wird also — ebenso wie durch die Grundsätze der Unabhängigkeit und Unbefangenheit — Einfluß auf die Art der Auftragszusammensetzung genommen, die wiederum von wesentlicher Bedeutung für die Wirtschaftlichkeit der Wirtschaftsprüfungsbetriebe ist.

Vor allem werden neuerrichtete Wirtschaftsprüfungsbetriebe sowie solche, deren Kapazität nicht voll ausgelastet ist, von den erwähnten Berufsgrundsätzen am meisten berührt, da sie hierdurch an einer Beeinflussung ihrer ungünstigen Kosten-/Ertragssituation im Wege der Hereinnahme berufsfremder Aufträge gehindert werden.

2.) Werbeverbot und Kollegenschutzgebot

Beide Grundsätze zielen in die gleiche Richtung, denn sie untersagen den Wirtschaftsprüfungsbetrieben nahezu jegliche absatzpolitische Aktivität.

Andererseits darf ihre stabilisierende Wirkung auf die gegebene Beschäftigungsgrundlage eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes nicht übersehen werden, die sich in der Verhinderung eines häufigen Mandantenwechsels äußert. Dadurch erhält die Planung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe, was wiederkehrende Aufträge anbetrifft, ein hohes Maß an Sicherheit, was die Kostendisposition (insbesondere die Personaleinteilung) erleichtert und zu deren optimaler Gestaltung beiträgt.

Daß das Werbeverbot wegen der berufsfremden Konkurrenz auf dem Beratungs- und Treuhandsektor in dieser Form nicht mit einer vom Ideal gleicher Wettbewerbschancen geleiteten Wirtschaftsordnung zu vereinbaren ist, sondern einer das Berufsganze umfassenden und von zentraler Stelle aus geführten Werbung Platz machen sollte, wurde bereits früher angeregt.

3.) Die besondere Form der Leistungshonorierung

a) Die Gebührenordnungen

Die Gebührenordnungen beeinflussen die Wirtschaftlichkeitssituation (Kosten-/Ertragslage) der Wirtschaftsprüfungsbetriebe sowohl in ertragsmäßiger Hinsicht (direkte Beeinflussung, deren Grundlagen und Auswir-

kungen bereits ausführlich diskutiert wurden) als auch in kostenmäßiger Hinsicht (indirekte Beeinflussung), da aus den in ihnen enthaltenen zeitproportionalen Vergütungssätzen auf die als üblich angesehene Entlohnung der Mitarbeiter in den verschiedenen Leistungsstufen — Assistenten, qualifizierte Mitarbeiter, Wirtschaftsprüfer — geschlossen werden kann.

Wir waren seinerzeit zu dem Ergebnis gekommen, daß die Vergütungen nach den Gebührenordnungen — untersucht wurde damals besonders eingehend die speziell wirtschaftsprüferliche Gebührenordnung für Pflichtprüfungen, welche die Preisstellung auf allen Bereichen der Wirtschaftsprüfung entscheidend bestimmt — den Wirtschaftsprüfungsbetrieben bei wirtschaftlicher Verhaltensweise eine begrenzte Gewinnerzielung ermöglichen. Daraus folgt, daß die Erträge abzüglich einer gewissen, niedrig anzusetzenden Spanne für den Unternehmergewinn, der jedoch je nach der wirtschaftlichen Zielsetzung des Betriebes wegfallen kann, die obere Begrenzung für die Kosten bilden. Insofern sind die in den Gebührenordnungen enthaltenen Zeitgebührensätze als Richtschnur zur Bemessung der Gehälter für die den verschiedenen Leistungsstufen entsprechenden Mitarbeiter anzusehen. Damit ist aber der Einfluß der Gebührenordnungen auf die Kostengestaltung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe gekennzeichnet.

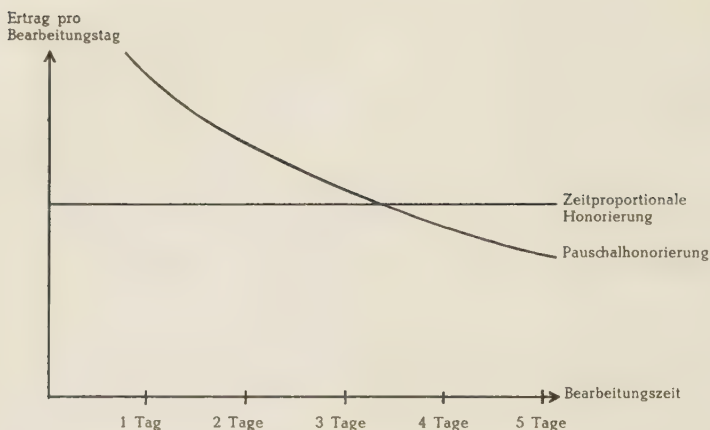
b) Verbot der Annahme von Erfolgshonoraren

Das Verbot richtet sich nicht gegen vorweg zu vereinbarende Sondervergütungen für besonders schwierige Aufgaben; derartige Absprachen sind im Wirtschaftsprüfungswesen üblich und rechtmäßig. Im Gegensatz zu den Erfolgshonoraren aber sind sie auch dann zu zahlen, wenn die Leistung dem Auftraggeber keinen Vorteil bringt.

Sofern ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb nur hochqualifizierte Mitarbeiter mit solchen Aufgaben betrauen kann, empfiehlt sich stets die Festlegung einer Sondervergütung. Da mit derartigen Aufträgen i.d.R. eine große Verantwortung verbunden ist, vereinbart man häufig auch eine übliche zeitproportionale Vergütung nach Maßgabe der Gebührenordnungen neben einer heraufgesetzten Wertgebühr.

Hatten wir an früherer Stelle die Wertgebühr generell als Risikoprämie für die Übernahme der Verantwortung angesehen, so müssen wir bei den Sonderhonoraren mit erhöhter Wertgebühr von dieser Betrachtung abgehen. Hier wechselt u.E. die Wertgebühr ihren Charakter und wird in stärkerem Maße, als das in den Normalfällen zutrifft, zu einem zusätzlichen Arbeitsentgelt, das es dem Wirtschaftsprüfungsbetrieb ermöglicht, qualifizierte (daher höher bezahlte) Hilfskräfte mit der Durchführung der betreffenden Aufgabe zu betrauen.

Gegenüber der im Wirtschaftsprüfungswesen als Normalfall anzusehenden Vergütung nach Maßgabe der für eine Leistung aufgewendeten Arbeitszeit — zuzüglich gegebenenfalls einer Wertgebühr —, die zu konstanten Erträgen je Bearbeitungstag führt, gelangt man bei Vereinbarung von pauschalen Sonderhonoraren zu fallenden Erträgen pro Bearbeitungstag:



c) Zum besonderen Problem der unterpreislichen bzw. unentgeltlichen Dienstleistung im Wirtschaftsprüfungswesen

Grundsätzlich ist jeder Preiswettbewerb zwischen Wirtschaftsprüfungsbetrieben untersagt, da er dem Berufsansetzen abträglich ist und wahrscheinlich zu keiner Leistungssteigerung führt²²⁾. Die Gebührenordnungen enthalten Vergütungssätze, die bei Pflichtprüfungen nicht unterschritten werden dürfen.

Gesetzt den Fall, ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb revidierte seit Jahren die Rechnungslegung einer A.G. Es erhebt sich die Frage, ob er den Auftrag niederlegen muß, wenn er erkennt, daß die Liquiditätslage der Gesellschaft so angespannt ist, daß eine Bezahlung der Gebühren ausgeschlossen erscheint. Man wird antworten, der Wirtschaftsprüfungsbetrieb könne auf die Zahlung im gegenwärtigen Zeitpunkt verzichten. Wenn nun aber diese Verbindlichkeit die Überschuldung der Gesellschaft nach sich ziehen würde, darf er dann auf seine Vergütung verzichten? Oder muß er es sogar?

Ein solcher Fall müßte u.E. nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Berufsgrundsätze entschieden werden und sollte zu einer Verpflichtung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe zum Erlaß der Honorarforderungen führen. Schließlich erwartet man auch von anderen freien Berufen (z.B. Ärzten, Rechtsanwälten) in bestimmten Notfällen unentgeltliche Dienstleistungen.

Eine Vergütung in Gestalt von Genußscheinen statt eines unbedingten Erlasses wäre ebenfalls durchaus denkbar, käme aber in manchen

²²⁾ Vgl. Voss, Wilhelm: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Stuttgart 1930, S. 175

Fällen einem Verzicht gleich und schaffte daher das hier angeschnittene Problem nicht aus der Welt.²³⁾

Im übrigen stände ein derart bedingter Erlaß der Zielsetzung des berufsrechtlichen Grundsatzes nicht entgegen, da hier keineswegs ein Preiswettbewerb die Ursache zur unentgeltlichen Prüfungsvornahme wäre.

Die buchungstechnische Behandlung sollte dergestalt erfolgen, daß die Honorarforderung in die Umsatzerlöse einbezogen, in einem gesonderten Aufwandposten jedoch wieder storniert wird. Eine solche Deklaration würde es offensichtlich machen, daß der betreffende Wirtschaftsprüfungsbetrieb infolge besonderer äußerer Umstände einen geringeren als üblichen Gewinn oder gar einen Verlust auszuweisen gezwungen ist.

Wie aber sind unentgeltliche oder unterpreisliche Dienstleistungen auf solchen Gebieten der Wirtschaftsprüfung zu beurteilen, für die keine zwingende Gebührenregelung besteht?

Auf Notfälle der eben beschriebenen Art müßten die vorstehenden Überlegungen übertragen werden.

Handelt es sich aber nur um eine Form der Einführungswerbung, so wären Sinn und Zweck des Verbots von Preisunterbietungen verletzt.

Wegen der Gefahr einer unterpreislichen Dienstleistung müssen daher auch pauschal honorierte Aufträge im Wege der Nachkalkulation nach Maßgabe der aufgewendeten Zeit und der Leistungsstufe der Bearbeiter ständig auf ihre Übereinstimmung mit dem Berufsgrundsatz überwacht werden.

Auch ist die Nichtberechnung von tatsächlich aufgewendeten Tagewerken (eine besondere Form der unterpreislichen Dienstleistungen) unzulässig, es sei denn, ein Bearbeiter befände sich im Stadium der Einarbeitung und erreichte bei objektiver und sachverständiger Beurteilung noch nicht diejenige Leistungsstufe, nach der seine Arbeitszeit vergütet würde.

Grundsätzlich bleibt der dem Preiswettbewerbsverbot zugrundeliegende Gedanke stets zu beachten, daß eine in jeder Weise gleichmäßige Honorierung von wirtschaftsprüferlichen Leistungen angestrebt werden soll, die den Mandanten lediglich eine Auswahl unter den Wirtschaftsprüfungsbetrieben nach anderen (z.B. qualitativen) Gesichtspunkten gestattet.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist es den Wirtschaftsprüfungsbetrieben nicht einmal gestattet, ihren Mandanten für Aufträge in geschäftsstillen Zeiten besonders honorargünstige Angebote zu machen. Allerdings steht ihnen hierbei ein Ausweg offen, der u.E. vom Berufsrecht gedeckt wird: zwar muß die Vergütung für die Leistungen nach Maßgabe der Gebührenordnungen erfolgen, eine faktische Honorarermäßigung kann jedoch durch Erlaß oder Minderung der standortbedingten Neben-

²³⁾ In den USA kommt es vor, daß vor allem kleinere Certified Public Accountants wegen der schlechten finanziellen Lage mancher Unternehmen gezwungen sind, Anteilspapiere der betreffenden Gesellschaften an Geldes Statt anzunehmen. Vgl. Wise, T. A.: The Auditors Have Arrived (Part II). In: Fortune, Dezember 1960, S. 147.

kosten bei auswärtiger Tätigkeit herbeigeführt werden. Da lediglich die wirtschaftsprüferlichen Leistungen keinem Preiswettbewerb ausgesetzt sein sollen, ist auch vom Sinn des Berufsgrundsatzes her nichts einzuwenden. Insofern bleibt den Wirtschaftsprüfungsbetrieben eine gewisse — wenn auch beschränkte — Möglichkeit zur preispolitischen Aktivität in den geschäftsstillen Zeiten (normalerweise August bis Dezember).

Wie aber ist die Frage des Preiswettbewerbs zu beantworten, wenn bspw. auf dem Gebiet der Unternehmensberatung ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb in Konkurrenz mit einem außerberuflichen Beratungsbetrieb steht?

Hier zeigt sich eine besondere Seite der generellen Problematik von Preisfestsetzungen, die nicht funktional orientiert sind. Eine nicht nach Tätigkeitsgebieten, sondern nach Berufen abgegrenzte Preisfestsetzung ist nämlich immer dann anfechtbar, wenn nicht gleichzeitig dem betreffenden Beruf fest umrissene Tätigkeitsgebiete als Vorbehaltsaufgaben (bspw. im Fall der aktienrechtlichen Abschlußprüfung für den Wirtschaftsprüferberuf) zugeteilt werden. Enthalten die Gebührenordnungen lediglich Mindestsätze und sind diese wiederum relativ gering, so wirkt sich die Problematik nicht sonderlich stark aus. Sinken jedoch die üblichen Vergütungssätze, so sind die Angehörigen desjenigen Berufes, der an die Regelung gebunden ist, gegenüber berufsfremden Konkurrenten im Wettbewerbsnachteil.

Grundsätzlich dürfte u.E. in einem solchen Fall ein Preiswettbewerb statthaft sein, da er nicht die Interessen derer verletzt, die durch das Berufsrecht geschützt werden sollen (Berufskollegen, Auftraggeber, Öffentlichkeit). Andererseits liegt dann aber wieder die Gefahr nahe, daß hierdurch eine Art Einführungswerbung betrieben wird, die zur späteren Beauftragung mit speziell wirtschaftsprüferlichen Arbeiten überleitet.

F. Der Einfluß der Haftungsbestimmungen

Auch im Wirtschaftsprüfungswesen kennen wir kalkulierbare (abdeckbare) Wagnisse und das allgemeine Unternehmerrisiko.

Die ersten betreffen neben Sachverlusten (Brand, Diebstahl, Unterschlagung usw.) insbesondere die Ansprüche von Auftraggebern oder Dritten gegen Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsbetriebe wegen Verletzung der Berufspflichten, sei es wegen mangelhafter Prüfung, unwahrer Berichterstattung, Verstöße gegen die Schweige-, Treue-, Objektivitäts- und Sorgfaltspflicht o. ä. Seit 1941 sind die Wirtschaftsprüfungsbetriebe gezwungen, eine Berufshaftpflichtversicherung über mindestens DM 100.000,— für jeden Schadensfall und DM 100.000,— jährlicher Schadenshöchstleistung abzuschließen. Für Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit mehr als sechs Wirtschaftsprüfern steigert sich die Jahreshöchstsumme auf DM 300.000,—.

Die Prämienberechnung basiert auf der Zahl der zum Berechnungstichtag im Wirtschaftsprüfungsbetrieb fachlich Tätigen, und zwar unterteilt nach Wirtschaftsprüfern, die gemäß ihrer höheren Verantwortlichkeit auch mit höheren Beiträgen herangezogen werden, und sonstigen fach-

lichen Mitarbeitern. Das Prämienbeitragssystem müßte folglich in Richtung auf einen möglichst voll ausgelasteten fachlichen Mitarbeiterstab, Vermeidung von fachlich-personellen Reservekapazitäten und Beschäftigung der geringstmöglichen Zahl an Wirtschaftsprüfern (wird aber begrenzt durch die 5:1-Relation) wirken.

Beachtenswert ist, daß Beiträge für freie Mitarbeiter erst nachträglich nach Maßgabe der geleisteten Tagewerke zu entrichten sind. Dieser Umstand spräche daher bei der Frage nach der optimalen Form der Anpassung für eine solche mit freien Mitarbeitern.

Es muß jedoch darauf hingewiesen werden, daß die Prämienbeiträge viel zu gering sind, um einen nennenswerten Einfluß auf dispositive Entscheidungen hinsichtlich der Kostenstruktur auszuüben; sie verhalten sich in ihrer Gesamtheit zu der Gehaltssumme wie etwa 1:400.

Mit der Berufshaftpflichtversicherung ist für den Wirtschaftsprüfungsbetrieb indes nicht jede Gefahr der Inanspruchnahme ausgeschlossen: erstens kann die Schadensersatzforderung die Versicherungssumme übersteigen, und zweitens tritt die Versicherung nicht bei vorsätzlich begangenen Fehlleistungen ein. Dem erstgenannten Risiko kann man durch Abschluß einer höheren Versicherung entgegenwirken, dem letzteren nur durch sorgfältigste Auswahl der Mitarbeiter (bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auch der in die Geschäftsführung bzw. in den Vorstand berufenen Wirtschaftsprüfer).

IV. Zur Frage der optimalen Auftragszusammensetzung

A. Das Problem der optimalen (angemessenen) Auftragsgröße

Für jeden Wirtschaftsprüfungsbetrieb bestehen eine obere und eine untere Begrenzung für die Auftragsgröße (diese gemessen an der zur Bearbeitung notwendigen Zeitdauer oder an dem pro Zeiteinheit erlösten Honorar). Die beiden Begrenzungspunkte schließen den Bereich der Aufträge ein, die vom betreffenden Betrieb in wirtschaftlicher Weise durchgeführt werden können. Aufträge, deren Umfang oberhalb der oberen oder unterhalb der unteren Größenbegrenzung liegen, werden in wirtschaftlicherer Weise von größeren bzw. kleineren Wirtschaftsprüfungsbetrieben bearbeitet.

Damit haben wir bereits angedeutet, daß der Bereich der angemessenen Auftragsgrößenordnung mit der Betriebsgröße variiert, eine Behauptung, die zu beweisen sein wird.

Die Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen kann entweder an der Zahl der installierten Facheinheiten (Anzahl der fachlichen Mitarbeiter) oder an der zur produktiven Verwendung zur Verfügung stehenden Tagewerke (nach Anzahl und qualitativem Niveau) gemessen werden. Wir wollen uns für die erstgenannte Form entscheiden. Die Betriebsgröße ist somit ein Ausdruck für das Leistungspotential (die Kapazität) eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes.

1.) Die Obergrenze für die Auftragsgröße

Die Notwendigkeit der Existenz einer Obergrenze ergibt sich aus der Überlegung, daß kein Wirtschaftsprüfungsbetrieb in seinem Fortbestand durch den Verlust eines einzigen Auftrags gefährdet werden darf. Ein einzelnes Mandat sollte daher eine im Verhältnis zum gesamten Auftragsvolumen der Wirtschaftsprüfungsbetriebe angemessene Größenordnung nicht überschreiten.

Die Beachtung dieser Obergrenze ist einmal aus berufsrechtlichen Erwägungen heraus nötig; denn jeder Wirtschaftsprüfungsbetrieb ist gehalten, unzulässige Anträge eines Mandanten zurückzuweisen, selbst auf die Gefahr hin, den Auftrag zu verlieren. Eine solche Verhaltensweise kann aber nicht mehr mit Sicherheit von einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb erwartet werden, den der Auftragsverlust in eine prekäre Situation oder gar in Existenzgefahr bringen würde (Vermutung mangelnder Unabhängigkeit).

Ein Wirtschaftsprüfer, welcher derartige Mandate akzeptiert, bringt sich selbst in die unangenehme Lage, für den Fall unzulässiger Anträge deshalb u.U. den Auftrag zu verlieren, oder aber den Forderungen des Klienten nachzugeben und sich dadurch der Gefahr eines disziplinarischen oder gar strafrechtlichen Verfahrens auszusetzen. Beide Alternativen sind imstande, seine berufliche Existenz in Frage zu stellen.

Abgesehen von dem berufsrechtlichen Aspekt gebietet aber auch eine betriebswirtschaftliche Erwägung eine derartige Verhaltensweise, wenn man nämlich das Problem der Obergrenze bei der Auftragsgröße unter dem Blickwinkel der Risikoübernahme betrachtet. Denn jeder verantwortungsbewußte Leiter eines Wirtschaftsprüfungsbetriebs muß mit der Möglichkeit rechnen, daß irgendwann ein Mandant das Vertragsverhältnis — aus welchen Gründen auch immer — löst. Da er diese Möglichkeit bei keinem seiner Auftraggeber gänzlich mit Sicherheit ausschließen kann, darf sich unter ihnen auch keiner befinden, dessen Fortgang eine nicht ausfüllbare Lücke in den Auftragsbestand des Wirtschaftsprüfungsbetriebes reißen und deshalb existenzbedrohend werden würde.

Um die praktische Bedeutsamkeit dieser Überlegung zu unterstreichen, seien im folgenden einige der hauptsächlichen Gründe genannt, aus denen heraus sich ein Klient für die Lösung des Vertragsverhältnisses zu seinem bisherigen Partner entschließen kann. Dabei soll sogar von denjenigen Fällen, die ihre Ursache in persönlichen oder fachlichen Differenzen haben, abgesehen werden.

- 1.) Tritt beispielsweise ein Unternehmer an ein Kreditinstitut wegen eines Darlehens heran, wird häufig von ihm verlangt, seine Bücher und Bilanzen durch einen von der Bank bestimmten Wirtschaftsprüfungsbetrieb revidieren zu lassen.
- 2.) Sobald Unternehmungen die Rechtsform der A.G. annehmen und somit zur Veröffentlichung ihrer Jahresabschlüsse verpflichtet sind, ist oft ein Wechsel des Abschlußprüfers zugunsten einer der bekannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu verzeichnen, deren

Bestätigungsvermerk — ob berechtigterweise oder nicht, mag dahingestellt bleiben — in Wirtschaftskreisen i.d.R. eine höhere Wertschätzung genießt.

- 3.) Auch wenn ein Unternehmen im internationalen Geschäft tätig zu werden beginnt, wird es sich u.U. einer ebenfalls international bekannten Treuhandgesellschaft — häufig amerikanischer oder englischer Herkunft — zuwenden, welche die Probleme, die jetzt auf das Unternehmen zukommen, kennt und besser zu lösen imstande ist.

Weil nun aber solche vom Wirtschaftsprüfungsbetrieb und seinem Verhalten unabhängigen Gründe bestehen, die einen Auftraggeber zur Kündigung des Vertragsverhältnisses veranlassen können, würde es die Übernahme eines unverantwortlichen Wagnisses bedeuten, wenn ein einzelner Auftrag die für den Wirtschaftsprüfungsbetrieb als angemessen zu erachtende Größenordnung übersteigt.

Dem Wirtschaftsprüfer, dem ein derartiges Mandat angetragen wird und der es nicht ablehnen will, steht selbstverständlich die Möglichkeit offen, seinen Betrieb so zu erweitern, daß der betreffende Auftrag wieder eine relative Angemessenheit erreicht.

Besonders problematisch wird die Frage nach der Obergrenze für die Auftragsgröße bei solchen Wirtschaftsprüfungsbetrieben, die nicht voll beschäftigt sind. Vergleicht man zwei gleich große Wirtschaftsprüfungsbetriebe, so gerät derjenige von beiden, dessen Kosten-/Ertragssituation durch die mangelnde Kapazitätsausnutzung ohnehin verschlechtert ist, bereits durch die Stornierung eines im Verhältnis kleineren Auftrags in die Verlustzone und damit, falls ihm kein Ausgleich etwa durch Gewinnung eines zusätzlichen Auftrages gelingt, in Existenzgefahr.

An dieser Stelle ist die Anmerkung nötig, daß eine mathematisch exakte Grenzbetrachtung das zwar grundsätzlich richtige Ergebnis zeitigte, daß nämlich die angemessene Auftragsgröße bei rückläufiger Beschäftigung gegen Null tendiert, die Folgerung daraus für die praktische Suche nach der für jeden Wirtschaftsprüfungsbetrieb angemessenen Auftragsgröße jedoch wertlos wäre. Man muß vielmehr u.E. von der normalen Beschäftigungslage eines jeden Wirtschaftsprüfungsbetriebes ausgehen und kurzfristige Schwankungen außer Acht lassen.

Anders verhält es sich, vergleicht man Wirtschaftsprüfungsbetriebe gleicher Größe, aber mit unterschiedlicher Kostensituation; auch hierbei würde sich ergeben, daß für den Betrieb mit der günstigeren Kosten-/Ertragssituation die Obergrenze für die Auftragsgröße höher läge. In diesem Fall wäre eine Grenzbetrachtung unserer Ansicht nach jedoch vernünftig; allerdings dürfte man keine zufällige, sondern müßte die für jeden Betrieb normale Kostenlage ins Auge fassen.

Die hauptsächliche Bedeutung aber kommt in der Frage der Auftragsgrößen-Obergrenze dem Verhältnis zwischen fixen und variablen Kosten in jedem Wirtschaftsprüfungsbetrieb zu. Die bisher angestellten Erörterungen gelten — streng genommen — nämlich nur für Wirtschaftsprü-

fungsbetriebe mit ausschließlich oder nahezu ausschließlich fixen Kosten (also bspw. für Wirtschaftsprüfungs-Kleinstbetriebe = ein Wirtschaftsprüfer ohne fachliche Mitarbeiter); je größer aber der Anteil der variablen Kosten an den Gesamtkosten eines Wirtschaftsprüfungsbetriebs ist, umso schneller vermag er sich der Situation, die sich aus dem Verlust eines Auftrags ergibt, anzupassen — desto weiter schiebt sich also für ihn die Obergrenze hinaus. Weil jedoch der Anpassungsvorgang umso schwieriger, länger und verlustbringender ist, je umfangreicher der zurückgenommene Auftrag war, existiert diese Obergrenze auch für Betriebe mit einem relativ hohen Anteil an variablen Kosten noch in einem durchaus realen Bereich.

Daraus ergibt sich, daß die Obergrenze für die Auftragsgröße im Grunde allein vom Verhältnis der fixen zu den variablen Kosten in jedem Wirtschaftsprüfungsbetrieb abhängt.

Da jedoch der Kern jedes Wirtschaftsprüfungsbetriebes, d. i. der eine (letzte) Wirtschaftsprüfer, nach dessen Ausscheiden der Betrieb kein Wirtschaftsprüfungsbetrieb mehr ist, einen absoluten Fixkostenfaktor darstellt und dieser Faktor umso mehr Gewicht bekommt, je kleiner ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb ist, erfährt unser Ausgangspunkt, die Behauptung einer Korrelation der Auftragsgrößenordnung mit der Betriebsgröße, seine Rechtfertigung.

2.) Die Untergrenze für die Auftragsgröße

Man darf davon ausgehen, daß ein bestimmter Auftrag bei einem Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieb von vornherein aufgrund der umfangreicheren Verwaltung usw. mit höheren (Auftrags-) Fixkosten belegt ist als bei einem kleineren Betrieb. Für einen geringen Auftragsumfang kann dieser Aufwand beim Großbetrieb daher unangemessen hoch sein; für ihn werden Aufträge — wie man sagt — erst ab einer gewissen Größenordnung interessant.

Für unser Problem besagt dies: auch die Untergrenze für die Auftragsgröße variiert mit der Betriebsgröße dergestalt, daß Aufträge von geringem Umfang in wirtschaftlicher Weise von kleineren, Aufträge mit längerer Bearbeitungsdauer in wirtschaftlicher Weise von größeren Wirtschaftsprüfungsbetrieben durchgeführt werden. Genauere Angaben lassen sich nur in Kenntnis der betrieblichen Kostenverhältnisse für den Einzelfall machen.

Nicht ganz deutlich, aber wohl dem Sinne nach gemeint, spricht T.A. Wise von dieser Untergrenze bei den größeren amerikanischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften; er nennt dabei an zwei Stellen — allerdings ohne jede Ableitung — den Betrag von \$ 10.000,— an jährlicher Gebühreneinnahme pro Auftrag²⁴). Demnach ist zu urteilen, daß es für diese Gesellschaften aufgrund ihrer Kostenstruktur unwirtschaftlich wäre, Aufträge hereinzunehmen, die nicht mindestens einen Umsatz von jährlich \$ 10.000,— erbringen.

²⁴) Wise, T. A.: The Auditors Have Arrived (Part I). In: Fortune, November 1960, S. 152 und 192 („... those that generate over Dollar 10.000 a year in fees.“)

Nachzutragen wäre, daß es für einen unterbeschäftigten Wirtschaftsprüfungsbetrieb u.U. vorteilhaft sein kann, auch einen solchen Auftrag anzunehmen, der eigentlich — unter der Prämisse der vollen Kapazitätsauslastung — unterhalb seiner Auftragsgrößen-Untergrenze liegt, wenn der daraus fließende Erlös über die proportionalen Kosten hinaus einen Teil der Fixkosten zu decken imstande ist.

B. Zur Frage des optimalen qualitativen Niveaus der Aufträge

Das qualitative Niveau der Aufträge muß, um optimal zu sein, dem Leistungsstandard des Wirtschaftsprüfungsbetriebs entsprechen.

Der Leistungsstandard eines Wirtschaftsprüfungsbetriebs wird durch das fachliche Können der Mitarbeiter bestimmt. Gelingt es dem Betrieb, Aufträge und Hilfskräfte dergestalt zusammenzustellen, daß jeder Mitarbeiter zu jeder Zeit seiner Leistungsstufe gemäß Aufgaben durchzuführen hat, so kann man von einer optimalen qualitativen Abstimmung reden.

Übersteigt das qualitative Niveau der Aufträge den Leistungsstandard des Betriebes, so mangelt es an der erforderlichen ordnungsmäßigen Aufgabenerfüllung und damit an der vollen gemeinwirtschaftlichen Nutzenstiftung. Ebenso unwirtschaftlich wäre aber auch ein hinter dem Leistungsstandard des Betriebes zurückbleibendes Niveau der Aufträge, da in diesem Falle qualifizierte Mitarbeiter, die voraussetzungsgemäß dementsprechend hoch bezahlt werden, solche Aufgaben verrichten, die auch minder qualifizierte Hilfskräfte tun könnten. Würden diese Arbeiten dem Auftraggeber gemäß der Leistungsstufe des Bearbeiters in Rechnung gestellt, entstünden dem Wirtschaftsprüfungsbetrieb zwar keine unwirtschaftlichen (qualitativ bedingten) Leerkosten, wohl aber dem Mandanten höhere als der Nutzenstiftung entsprechende Bearbeitungskosten. Es handelte sich dabei also um einen Verstoß gegen das Postulat der absoluten Kostenminimierung, welches verlangt, daß jede Aufgabe nur mit der zur notwendigen Nutzenstiftung erforderlichen Bearbeitungsgüte erledigt und entsprechend abgerechnet wird.

Es ist in der Praxis unmöglich, die qualitativen Anforderungen der Aufträge dem Leistungsniveau der Mitarbeiter völlig anzupassen. Viel aber wäre bereits gewonnen, wenn jeder Wirtschaftsprüfungsbetrieb eine zutreffende Vorstellung von seinem fachlichen Rang besäße und auf lange Sicht nur Aufträge aus der gleichen Rangordnung annehmen würde.

Unterstellt man, daß die Honorierung der notwendigen Bearbeitungsgüte entspricht, der Auftraggeber also nicht für die unwirtschaftliche Verhaltensweise des Wirtschaftsprüfungsbetriebs aufkommen muß, dann bewirkt eine Verwendung von qualifizierten Angestellten für minder anspruchsvolle Aufgaben eine geringere Steigerung der Ertragskurve als dem Leistungsstandard des Wirtschaftsprüfungsbetriebs nach möglich. Der optimale Verlauf der Ertragskurve ergibt sich durch die Anzahl der zur produktiven Verwendung zur Verfügung stehenden Tagewerke multipliziert mit dem der fachlichen Eignung jedes Mitarbeiters entsprechenden Vergütungssatz. Jede stärkere Steigerung der Ertragskurve ginge zu Lasten

der Mandanten, jede geringere schlieÙe sich in Gestalt von Leerkosten aufgrund qualitativer Nicht-Vollausnutzung im Rechenwerk des Wirtschaftsprüfungsbetriebs nieder.

Beispiel: Ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb bestehe aus einem Wirtschaftsprüfer (DM 250,— pro Tagewerk), einem Prüfungsleiter (DM 180,— pro Tagewerk) und einem Prüfungsassistenten (DM 120,— pro Tagewerk), die je 240 Tagewerke produktiv eingesetzt werden können. Der optimale Verlauf der Ertragsgeraden dieses Wirtschaftsprüfungsbetriebs würde sich von Null bis 132.000 (in DM) spannen. Wäre nun der Prüfungsleiter das ganze Jahr hindurch mit Arbeiten beschäftigt, die auch ein Assistent erledigen könnte und deshalb nur mit dem Vergütungssatz von DM 120,— pro Tagewerk abgerechnet werden, verlief die tatsächliche Ertragsgerade unterhalb der optimalen.

C. Das Problem des optimalen Spezialisierungsgrads und der optimalen Spezialisierungsform

1.) Formen der Spezialisierung bei Wirtschaftsprüfungsbetrieben

a) Gliederung der Spezialisierungsformen

Die Frage der Spezialisierung ist im Wirtschaftsprüfungswesen ein die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung ganz wesentlich beeinflussendes Problem.

Man kann die Wirtschaftsprüfungsbetriebe, denen man in der Praxis begegnet, nach Form und Grad ihrer Spezialisierung gruppieren in:

1. Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die sich auf ein Fachgebiet spezialisiert haben (Spezialbetriebe),
2. Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die sich auf einen oder wenige Großauftraggeber spezialisiert haben und
3. Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die über einen in jeder Hinsicht gemischten Auftragsbestand verfügen (allgemeine Betriebe).

b) Spezialbetriebe

Die rechtlich, steuerlich und wirtschaftlich sehr zwischen den verschiedenen Wirtschaftszweigen differenzierten Probleme bringen für Wirtschaftsprüfungsbetriebe die Schwierigkeit mit sich, entweder alle Gebiete zu beherrschen und ein entsprechend qualifiziertes Personal zu beschäftigen oder aber sich fachgebietsweise zu spezialisieren.

Vor dieser Frage stehen insbesondere die kleineren Betriebe, da sie den im erstgenannten Fall notwendigen Personalaufwand, bei geringer Betriebsgröße und entsprechend niedriger Angestelltenzahl dennoch alle Wirtschaftsgebiete bedienen zu können, kaum zu betreiben vermögen. Die Personalkosten wären relativ sehr hoch, und es bestünde die Gefahr, daß

viele Mitarbeiter über das für ihre Leistungsstufe als kritisch errechnete Gehalt (für Assistenten DM 1.200,—; für qualifizierte Mitarbeiter DM 1.500,—; für Wirtschaftsprüfer DM 2.000,—) hinauskämen.

Diese Überlegung führt kleinere Wirtschaftsprüfungsbetriebe dazu, sich i.d.R. auf ein Wirtschaftsgebiet zu spezialisieren. So finden wir in der Praxis Betriebe, die sich auf die wirtschaftliche und steuerliche Beratung von Ärzten, Filmtheatern, Handwerkern u.ä. festgelegt und sich in ihrem Aufgabenbereich einen Ruf erworben haben.

Ist der ausgewählte Bereich umfangreicher, weist er bspw. eine Reihe von Großunternehmen auf, deren Abschlüsse geprüft werden müssen (als Beispiel sei die Filmwirtschaft und das Versicherungswesen genannt), so kommt es auch zu Wirtschaftsprüfungs-Mittelbetriebsformen trotz der eingegangenen Gebietsbeschränkung.

Bei vielen der Spezialbetriebe ist ihre Entwicklung historisch bedingt, bei anderen wieder entschieden die besondere Neigung, Beziehungen oder Ausbildung des — früheren oder jetzigen — Inhabers.

Die Kostenvorteile von Spezialbetrieben sind in der günstigen Personalzusammensetzung zu suchen. Sie haben die Möglichkeit, bei ihren Mitarbeitern auf breitgestreutes Wissen zugunsten eines engeren und meistens dafür tieferen Fachwissens verzichten zu können. Auch für die fachliche Anleitung genügen verhältnismäßig wenige Personen: i.d.R. nimmt der Inhaber — Wirtschaftsprüfer sogar diese Aufgabe allein wahr und arbeitet mit einer Reihe spezialisierter Hilfskräfte zusammen.

Die Hauptgefahr bei Spezialbetrieben liegt in ihrer geringen Risikostreuung, da sie eng mit der wirtschaftlichen Entwicklung auf dem Sektor, auf den sie sich spezialisiert haben, verbunden sind.

Als ausgezeichnetes Beispiel für einen solchen Spezialbetrieb sei die Schweizerische Hotel-Treuhand-Gesellschaft (SHTG) angeführt, die weite Bereiche der Hotellerie in der Schweiz prüft und berät.

Einen gewichtigen Vorzug von Spezialbetrieben, dargestellt am Beispiel der SHTG, sieht Kühn darin, daß sie aufgrund ihrer Kenntnisse auf einem Wirtschaftsgebiet über gute Vergleichs- und Prognosemöglichkeiten verfügen und aus diesem Grunde imstande sind, unwirtschaftliche Kapitalfehlleitungen zu verhindern²⁵⁾. Sie verknüpfen damit eine stärkere gemeinwirtschaftliche Nutzenstiftung mit einer gleichfalls höheren betriebswirtschaftlichen Wirtschaftlichkeit in ihrem eigenen Betrieb.

EXKURS: Die besondere Form der Spezialisierung auf eines der vier Hauptaufgabengebiete der Wirtschaftsprüfung

Eine besondere Form der Spezialisierung ist die ausschließliche Vornahme von Prüfungen oder Begutachtungen oder Beratungen oder Treu-

²⁵⁾ Kühn, Ulrich: Vom Aufgabengebiet einer Treuhandgesellschaft. Möglichkeiten zur Verhütung von Kapitalfehlleitungen. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.) H. 11, S. 508 f.

handgeschäften. Sie findet sich heute nur noch selten (meistens auf dem Gebiet der Beratung).

Vor einem halben Jahrhundert lag eine Beschränkung auf die Besorgung von Treuhandgeschäften oft in dem Willen der Gründerbanken; inzwischen aber bietet dieses Aufgabengebiet für Wirtschaftsprüfungsbetriebe nicht mehr den nötigen Umfang, da die Kreditinstitute das Gros der Treuhandgeschäfte — vor allem die lohnenden — seit langem wieder in eigener Regie betreiben.

Die übrigen drei Tätigkeitsbereiche sind derart miteinander verknüpft, daß die Abtrennung eines Sektors nur schwer möglich ist, zudem auch nicht wirtschaftlich wäre; denn in einer Vielzahl von Fällen entfaltet eine Beratung erst nach vorausgegangener Prüfung des Rechnungswesens ihre volle Wirksamkeit und ist außerdem billiger, als wenn Prüfung und Beratung von verschiedenen Personen bzw. Betrieben durchgeführt würden. Die Zeiten, da die Pflichtprüfungen — nach dem Ausspruch eines bekannten Hochschullehrers, der zugleich Wirtschaftsprüfer war — als „gebührenpflichtige Belästigung“ angesehen wurden, gehören der Vergangenheit an. Heute kennen verantwortliche Unternehmer den Wert einer sachverständigen und unabhängigen Prüfung und wissen deren einzelwirtschaftliche Nutzenstiftung für die geprüfte Unternehmung selbst durch weitere darauf aufbauende Begutachtungs- und Beratungsaufgaben zu steigern. Weil hierdurch eine Vollaussnutzung der anlässlich der Pflichtprüfung oder freiwilligen Prüfung erworbenen Kenntnisse bewirkt wird, muß man eine solche Handlungsweise als ausgesprochen wirtschaftlich bezeichnen.

c) Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit wenigen Großaufträgen

Eine andere Form der Spezialisierung im Sinne einer Beschränkung weisen diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe auf, die einen oder wenige Großauftraggeber besitzen.

Die Umstände, die zu einer derartigen Beschränkung führen, sind meistens historisch bedingt; ehemals als Revisionsabteilung einer Konzernobergesellschaft geschaffen und später, als die Prüfung der Rechnungslegung durch betriebsfremde Institutionen an Bedeutung gewann (zunächst nur die Kreditwürdigkeit der Unternehmungen erhöhte, bis die unabhängige Abschlußprüfung 1931 den Aktiengesellschaften zur Pflicht gemacht wurde), ausgegliedert und als Betrieb verselbständigt.

In den übrigen Fällen handelt es sich vorwiegend um kleinere Wirtschaftsprüfungsbetriebe, deren Inhaber — Wirtschaftsprüfer sich auf der Grundlage eines oder weniger Großaufträge selbständig machten und ihre Betriebsgröße und Personalstruktur von vorneherein darauf ausrichteten. Seltener hingegen dürften Wirtschaftsprüfungsbetriebe sein, die sich erst später im Verlaufe ihres Bestehens auf einige Großmandate umstellten. In derartigen Fällen haben die Betriebe im allgemeinen den Weg einer Betriebsausweitung beschritten²⁶⁾.

²⁶⁾ Vgl. hierzu unsere Ausführungen zur Frage der angemessenen Auftragsgröße auf S. 73 ff.

Die Vorteile einer mandantenweisen Spezialisierung liegen wiederum in der Möglichkeit, neben einigen hochqualifizierten Mitarbeitern vor allem Assistenten für die umfangreichen Routinearbeiten heranziehen zu können. Ferner läßt sich mit einer derartigen quantitativen und qualitativen Auftragskonstanz ein solcher Grad an Sicherheit der Planung und Disposition erreichen, daß nahezu alle Fixkosten genutzt werden können. In der jahrelangen engen Zusammenarbeit mit den wenigen Mandanten hat sich meistens eine zeitliche Verteilung der Prüfungsarbeiten herausgebildet, die es dem Wirtschaftsprüfungsbetrieb gestattet, auch die für Prüfungsbetriebe typischen geschäftsstillen Monate (etwa August bis Dezember) zu überbrücken.

Den Hauptnachteil einer derartigen Spezialisierung sehen wir in der Gefahr der mangelnden Unabhängigkeit vom Auftraggeber. Weiß der Mandant (z.B. der Vorstand einer A.G.) um diese materielle Abhängigkeit des Wirtschaftsprüfungsbetriebs, kann vermutet werden, daß er in Streitfällen seine Ansicht in stärkerem Maße durchzudrücken imstande sein wird, als es dem Gesetzgeber, den Anteilsinhabern (Aktionären, Gesellschaftern, Genossen, Gewerken usw.), den Gläubigern (Lieferanten und Kreditgebern) und der interessierten Öffentlichkeit recht sein kann.

Ein weiterer Nachteil eines auf wenige Mandanten zugeschnittenen Wirtschaftsprüfungsbetriebs ist der Umstand, daß diese ihren Bedarf an qualifizierten Nachwuchskräften für das Rechnungswesen und die damit zusammenhängenden Abteilungen gern aus dem Mitarbeiterstab des Wirtschaftsprüfungsbetriebs decken. Sie sind überdies, weil sie die Einarbeitungskosten sparen, in der Lage, höhere Anfangsgehälter zu zahlen und üben damit einen gewissen, nicht zu unterschätzenden Einfluß auf das Personalkostenniveau der Wirtschaftsprüfungsbetriebe aus.

Schließlich ist noch auf das besondere Risiko der mandantenweise spezialisierten Betriebe hinzuweisen, das diese in mindestens ebenso starkem Maße bedroht wie die zuvor besprochenen Spezialbetriebe.

d) Allgemeine Betriebe

Diese Gattung von Wirtschaftsprüfungsbetrieben wird vor allem durch die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vertreten; sie ist gekennzeichnet durch eine breite Auftragsstreuung, sowohl was die Aufgabengebiete, als auch was die räumliche Verteilung und die Größe der einzelnen Mandate anbetrifft.

Die Großbetriebsform im Wirtschaftsprüfungswesen ist in der Hauptsache aus der historischen Entwicklung der Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften zu erklären, die um die Jahrhundertwende zumeist von Kreditinstituten als selbständige Treuhandbetriebe gegründet wurden und auf dieser Basis nach und nach die anderen Aufgabengebiete der Wirtschaftsprüfung (Prüfung, Begutachtung, Beratung) in ihr Tätigkeitsprogramm mit einbezogen.

Andere Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe entstanden durch Zusammenschluß mehrerer Einzelkanzleien oder Gesellschaften.

Als hauptsächlichlichen Vorzug der Spezialbetriebe hatten wir die Einsparung von Personalkosten, als wesentlichen Nachteil die geringe Risikoverteilung genannt. Die allgemeinen Betriebe nun vermeiden das Risiko durch eine breite Auftragsstreuung, begeben sich aber dennoch nicht des Vorzuges der Spezialisierung, indem sie eine abteilungsweise Gliederung des Betriebes entsprechend den Aufgabengebieten und innerhalb deren nach Wirtschaftsbereichen vornehmen. In diesem Licht mögen uns die Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe als organisatorische Zusammenfassung von spezialisierten Abteilungen erscheinen, die man in mancherlei Hinsicht als ziemlich selbständige, nur eben kleinere Wirtschaftsprüfungsbetriebe ansehen könnte.

Ein derartiger Betriebsaufbau bringt allerdings den Nachteil mit sich, daß bei einer sehr weitgehenden Spezialisierung der Mitarbeiter ein Personalaustausch zwischen den einzelnen Abteilungen entsprechend deren Beschäftigungslagen nahezu ausgeschlossen ist.

Die Krisenfestigkeit und die — im Rahmen des berufsrechtlich zulässigen Maßes — annähernd konstant gebliebene günstige Kosten-/Ertrags-situation läßt die Annahme zu, daß die Art der Auftragszusammensetzung bei Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben sehr positiv zu beurteilen ist.

e) Zusammenfassung

Die Darstellung der in der Praxis anzutreffenden Wirtschaftsprüfungsbetriebsformen entsprechend ihrer Spezialisierungsart und ihres Spezialisierungsgrades führt zu der Erkenntnis, daß die allgemeine Tendenz besteht, die Aufträge so zusammenzustellen, daß die Beschäftigung von Spezialisten möglich ist. Während ein Teil der Wirtschaftsprüfungsbetriebe — insbesondere die kleineren unter ihnen — den Weg der fachgebiets- oder mandantenweisen Spezialisierung gehen, suchen die größeren im Rahmen eines umfassenden Auftragsbestandes eine abteilungsweise Spezialisierung zu erreichen.

Die hauptsächlichliche Gefahr der mandantenweisen Spezialisierung, die Möglichkeit des Konflikts mit dem Berufsgrundsatz der Objektivität und Unabhängigkeit, haben wir bereits im vergangenen Abschnitt diskutiert.

Im folgenden sollen nun zunächst die Vorzüge und Nachteile der Beschäftigung von Spezialisten und dann die sonstigen Aussichten und Risiken, die der Spezialisierung innewohnen, besprochen werden. Dabei wollen wir versuchen, zu einzelnen Optimalbedingungen zu gelangen.

2.) Die Wirtschaftlichkeitsvorzüge der Beschäftigung von Spezialisten

a) Der Einfluß der Beschäftigung von Spezialisten auf die Personalkosten

Die Höhe der Personalkosten ist von der Quantität und der Qualität²⁷⁾ der Angestellten abhängig. Das qualitative Niveau wiederum wird in fach-

²⁷⁾ Voraussetzungsgemäß richtet sich das Gehalt jedes Mitarbeiters nach seinem fachlichen Können, d. i. seine Qualität.

licher Hinsicht von der Wissensbreite und der Wissenstiefe bestimmt, so daß bei gleicher Wissenstiefe (Wissensbreite) derjenige Mitarbeiter höher bezahlt wird, dessen Wissen eine breitere Streuung (tiefere Fundierung) aufweist.

Spezialisten sind gegenüber vielseitig verwendbaren Mitarbeitern durch geringere Wissensbreite gekennzeichnet; bei gleicher Wissenstiefe erzielen sie voraussetzungsgemäß ein geringeres Gehalt. Im allgemeinen aber besitzen sie auf ihren Fachgebieten eine wesentlich größere Wissenstiefe, was sie hinsichtlich der Bezahlung häufig sogar über ihre universaler ausgebildeten Kollegen stellt.

Es ist eine Frage der subjektiven Bewertung, wie man zum Zwecke der Gehaltsfestsetzung Wissenstiefe in Wissensbreite (und umgekehrt) umrechnet. Die Eignung eines Angestellten für den Wirtschaftsprüfungsbetrieb richtet sich sowohl nach seiner Wissensbreite als auch nach seiner Wissenstiefe; seine Einstufung im Hinblick auf die Weiterberechnung (als qualifizierter Mitarbeiter oder nur als Assistent) bestimmt sich jedoch lediglich nach dem Grad seiner Befähigung zur Bearbeitung des betreffenden Auftrags. Demzufolge kann ein Spezialist zwar im Gehalt einem umfassender ausgebildeten Prüfungsassistenten mit geringeren Kenntnissen auf jedem einzelnen Gebiet gleichstehen, den Mandanten bei Verwendung auf seinem Spezialfach aber entsprechend seiner tatsächlichen Leistung wie ein qualifizierter Mitarbeiter in Rechnung gestellt werden. Insofern gestaltet sich die Beschäftigung von Spezialisten für die Ertrags-/Kostenstruktur der Wirtschaftsprüfungsbetriebe günstig, ohne zu Lasten der Mandanten zu gehen.

Auch noch auf eine andere Weise trägt die Anstellung von Spezialisten zur Kosteneinsparung bei, und zwar auf dem Gebiet der Einarbeitungskosten. Allgemein geschulte Hilfskräfte muß man i.d.R. auf ihren Aufgabenbereich vorbereiten und kann sie erst nach einer gewissen Zeit voll weiterberechnungsfähig einsetzen, während Spezialisten eine solche Anlaufperiode nicht oder wenigstens nicht in dem Ausmaße benötigen. Man sollte meinen, daß diese Tatsache zu einer höheren Fluktuation der spezialisierten Fachkräfte führt; eine derartige Feststellung war indes in der Praxis nicht zu treffen.

b) Die Beschäftigung von Spezialisten als Werbefaktor

Ein Spezialist ist in der Lage, außer steigender Güte der Bearbeitung auch deren Zeitdauer zu verringern. Er verhilft damit dem Postulat der Beschränkung der Bearbeitungszeit bei einer der angestrebten Nutzenstiftung entsprechenden Bearbeitungsgüte zur Durchsetzung. Gleichzeitig aber wirkt die für den Auftraggeber dadurch kostengünstige Leistung rufbildend und werbend für den Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der infolge der berufsrechtlichen Kundmachungsregelung auf die Empfehlung zufriedener Mandanten bzw. auf einen besonderen Ruf hinsichtlich der Erledigung bestimmter Aufgaben angewiesen ist.

c) Die Notwendigkeit der Beschäftigung von Spezialisten bei manchen Aufgaben

Bei der heutigen komplizierten Rechts- und Wirtschaftsverfassung können manche Aufgaben nur mehr von Spezialisten gelöst werden. Man denke bspw. an gewisse Bereiche des Steuerrechts, insbesondere des internationalen Steuerrechts, des Vergleichs- und Konkursrechts, der Unternehmensberatung sowie der Prüfung, Begutachtung und Betreuung in einzelnen Wirtschaftszweigen (z.B. im Versicherungs-, Genossenschafts- und Versorgungswesen).

Will ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb auf derartigen Gebieten in Tätigkeit treten, ist er einfach gezwungen, die entsprechenden Spezialkräfte zu beschäftigen.

d) Der Einfluß der Beschäftigung von Spezialisten auf die Ertragslage

Hinsichtlich der Vergütung sind Spezialisten meistens zu den qualifizierten Angestellten zu rechnen und demzufolge mit einem Tagessatz zwischen DM 150,— und DM 200,— in Ansatz zu bringen. Hinzu kommt in manchen Fällen eine vergleichsweise hohe Wertgebühr, da gerade den typischen Spezialaufgaben auf dem Gebiet der Begutachtung und der Steuerberatung häufig größere Werte zugrundeliegen. In der letzten Zeit geht man mehr und mehr dazu über, für Spezialarbeiten Sonderhonorare zu vereinbaren, die von der tatsächlich aufgewendeten Bearbeitungszeit unabhängig sind.

Die besondere Ergiebigkeit des Einsatzes von Spezialisten besteht darin, daß sie in der Lage sind, bei gleicher oder sogar größerer Gründlichkeit schneller als die allgemein ausgebildeten Angestellten zu arbeiten. Es ist deshalb ohne weiteres einsichtig, daß die Verwendung von Spezialisten bei allen denjenigen Aufträgen ertragsgünstig ist, die pauschal honoriert werden, bei denen m.a.W. die Leistung als solche und nicht der Zeitaufwand für ihr Zustandekommen bezahlt wird.

Aber auch bei Aufträgen mit einer im Verhältnis zur Zeitgebühr ins Gewicht fallenden Wertgebühr lohnt sich der Einsatz von Spezialisten, weil erstens das Risiko einer fehlerhaften Bearbeitung bei Spezialkräften geringer und zweitens der Betrag der Wertgebühr pro Tagewerk wegen der kürzeren Bearbeitungsdauer höher ist.

Sofern ein Auftrag gemäß der aufgewendeten Zeit abgerechnet wird, ist die Verwendung von Spezialisten immerhin noch im Hinblick auf die Durchsetzung des Prinzips der absoluten Kostenminimierung wirtschaftlich; gleichzeitig darf aber auch die darin liegende Werbewirkung nicht übersehen werden; denn der betreffende Wirtschaftsprüfungsbetrieb vermag sich einen Ruf zu schaffen, gewisse Aufgaben honorargünstiger als seine Konkurrenten durchzuführen. Derartige Dinge sprechen sich — vor allem wenn es sich um ein geschlossenes Fachgebiet (z.B. eine Branche) handelt — rasch herum und verhelfen dem Wirtschaftsprüfungsbetrieb zu einem größeren Auftragsvolumen in seinem Spezialbereich.

3.) Die Wirtschaftlichkeitsnachteile der Beschäftigung von Spezialisten — das Risiko der Leerkostenentstehung —

Die Verwendung von Spezialisten ist wegen ihrer geringen fachlichen Wissensbreite nur auf einem beschränkten Tätigkeitsgebiet möglich.

Dieser Umstand birgt für die Wirtschaftsprüfungsbetriebe die Gefahr, daß Leerkosten entstehen, sobald der Auftragsbestand auf dem betreffenden Gebiet hinter der installierten Kapazität (Umfang der Leistungsbereitschaft) zurückbleibt.

Die Entstehung von Leerkosten ist stets ein Zeichen dafür, daß der Werteentzug aus der Gesamtwirtschaft größer ist als der Wiedereinsatz dieser Werte. Leerkosten sind daher der Ausdruck für ein Abweichen von der optimalen Leistungserstellung, ein Ausdruck für unwirtschaftliches Verhalten.

Als Leerkosten bezeichnet man erstens solche Kostenbestandteile, denen bei zeitlicher Unterbeanspruchung kein Erlös aus produktiver Beschäftigung gegenübersteht, zweitens aber auch solche Kostenbestandteile, die bei qualitativer Unterbeanspruchung dadurch auftreten, daß qualifizierte Mitarbeiter an der Erledigung von Aufgaben mitwirken, die auch minder qualifizierte Hilfskräfte hätten vornehmen können. Sofern diese Unwirtschaftlichkeit den Mandanten nicht weiterbelastet wird, stehen den höheren Personalkosten der qualifizierten Mitarbeiter ein geringerer als maximal erzielbarer Erlös gegenüber.

Vielseitiger geschulte Angestellte können die Wirtschaftsprüfungsbetriebe in mehreren Aufgabenbereichen verwenden; diese unterliegen deshalb nicht so sehr der Gefahr zeitlicher oder qualitativer Unterbeanspruchung.

4.) Spezialisierung und Unternehmerrisiko

Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetriebe bevorzugen i.d.R. eine fachgebiets- oder mandantenweise Form der Spezialisierung. Außer der Gefahr eines etwaigen Konfliktes mit den Berufsgrundsätzen der Objektivität und Unabhängigkeit besteht bei jeder zu engen Spezialisierung das besondere Wagnis des Zusammenhangs von eigenem Wohl und wirtschaftlichem Allgemeinzustand auf dem ausgewählten Gebiet.

Die unternehmenspolitische Entscheidung über eine Spezialisierung ist langfristiger Natur; der Wirtschaftsprüfungsbetrieb kann nicht von heute auf morgen, sondern nur nach einer längeren Umstellungsdauer unter Hinnahme von umstellungsbedingten Verlusten eine derartige Entscheidung korrigieren. Dieser Umstand bestimmt wesentlich den Umfang des Risikos bei einer Spezialisierung.

Hat sich ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb bspw. auf (Prüfungs-, Begutachtungs- oder Beratungs-) Aufgaben in der Filmwirtschaft spezialisiert,

so hängt sein Gedeihen zum erheblichen Teil von der gesamtwirtschaftlichen Lage dieser Branche ab²⁸⁾.

Wäre die Preisstellung den Wirtschaftsprüfungsbetrieben überlassen, bestünden also keine verbindlichen Gebührenordnungen, so könnte dieser Risikofaktor durch einen generellen Sonderzuschlag im Honorar berücksichtigt werden. Immerhin steht es ihnen frei, bei der Vereinbarung von Spezialhonoraren von der Möglichkeit eines Risikozuschlags Gebrauch zu machen. Unter Hinweis auf das allgemeine Unternehmerwagnis wird aber eine derartige Preisstellung von der Praxis abgelehnt.

5.) Das optimale Ausmaß der Beschäftigung von Spezialisten

Das optimale Maß für die Verwendung von Spezialkräften auf den einzelnen Fachgebieten liegt dort, wo die Wirtschaftlichkeitsvorteile

(Personal- und Einarbeitungskosten-Ersparnis, gesteigerte Bearbeitungsgüte bei geringerer Bearbeitungszeit und die daraus fließende Werbewirkung, Möglichkeiten zur Erledigung solcher Aufgaben, die nur mit Hilfe von Spezialisten gelöst werden können, günstigeres Kosten-/Ertragsverhältnis usw.)

durch die Wirtschaftlichkeitsnachteile

(im wesentlichen das Risiko der zeitlichen und qualitativen Leerkostenentstehung sowie die Hinnahme von Umstellungsverlusten bei der Korrektur einer eingegangenen Spezialisierung)

aufgewogen werden.

Dabei muß berücksichtigt werden, daß im Verlaufe des Aufbaus einer Spezialabteilung u.U. zunächst einmal Leerkosten in größerem Umfange in Kauf genommen werden müssen; auf lange Sicht muß indes mit einem ausreichenden Auftragsvolumen gerechnet werden können.

Ein Beispiel zur Feststellung des optimalen Ausmaßes der Beschäftigung von Spezialisten; ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb erwartet für den kommenden Zeitraum ungefähr folgende Beanspruchung:

für verschiedene Prüfungen	610 Tagewerke
für Beratungen	350 Tagewerke
insgesamt	<u>960 Tagewerke</u>

Mit 960 Tagewerken seien genau vier fachliche Mitarbeiter voll ausgelastet, von denen drei aufgabengebietsweise spezialisiert sind (zwei auf Prü-

²⁸⁾ Dagegen ließe sich einwenden, daß die Dienstleistungen der Wirtschaftsprüfungsbetriebe (vor allem die Beratung und Kreditüberwachung) gerade in Krisenzeiten besonders notwendig und demzufolge in erhöhtem Maße nachgefragt würden. Diese Mehrbeanspruchung stellt jedoch u.E. keinen vollen Ausgleich für die in Zeiten schlechter Geschäftslage sich verringernde Zahl an Unternehmen (Auftraggebern) des betreffenden Wirtschaftszweiges dar; außerdem wird allgemein in Krisenzeiten schärfer kalkuliert und dadurch mancher Auftrag an Wirtschaftsprüfungsbetriebe zurückgezogen, den man in Prosperitätsperioden hätte mitlaufen lassen.

fungs- und einer auf Beratungsaufgaben; bei den ersteren ist jedoch darauf zu achten, daß sie nicht zu eng spezialisiert sind, da es sich um „verschiedene Prüfungen“ handelt). Der vierte Mitarbeiter müßte sich in beiden Bereichen zurechtfinden können, da er 130 Tagewerke prüfen und während der übrigen 110 Tagewerke in der Beratung tätig sein würde.

Beträfe bspw. die Beratung ein der Prüfung verwandtes Gebiet (z.B. das Rechnungswesen), so stellte man am besten einen für beide Aufgabenkreise tauglichen Mitarbeiter ein, der zwar höher bezahlt werden müßte als seine Kollegen (gleiche Wissenstiefe vorausgesetzt), was aber immer noch kostengünstiger wäre als die Einstellung zweier spezialisierter Mitarbeiter, von denen der eine nur 130, der andere sogar nur 110 Tagewerke lang beschäftigt wäre.

Die Aussage aber ändert sich bereits, wenn wir die Annahme setzen, daß auf der einen Seite die beiden Prüfungsspezialisten infolge Krankheit o.a. häufig fehlen und auf der anderen Seite die Aufträge im Beratungsbereich im Laufe der Zeit ausgedehnt werden können. In diesem Fall wäre es wahrscheinlich günstiger, statt eines allgemein ausgebildeten Mitarbeiters zwei Spezialkräfte auf dem Prüfungs- bzw. Beratungsgebiet einzustellen.

Auch aus anderen Gründen kann es in einem solchen Fall notwendig sein, trotz der entstehenden zeitlichen Unterbeschäftigung zwei Spezialisten zu verwenden: wenn nämlich die Beratungsaufgabe so ausgefallen ist, daß sie entweder überhaupt nur von einem Spezialisten zu lösen ist oder aber doch so weit vom Prüfungsgebiet entfernt liegt, daß ein Mitarbeiter, dessen Fähigkeiten einen derartig breiten Raum umspannen, noch teurer wäre als zwei unterbeanspruchte Spezialisten.

6.) Spezialisierung und Betriebsgröße

Will ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb den Risiken der Spezialisierung entgehen und trotzdem auf deren Vorteile nicht verzichten, muß er den Weg beschreiten, den die heute großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften einschlugen: nämlich von verschiedenen Wirtschaftsbereichen so viele Aufträge zu gewinnen, daß im Rahmen eines nach mehreren Richtungen hin orientierten Gesamtbetriebes einzelne Spezialabteilungen gebildet werden können, die in sich die Vorzüge der Spezialisierung wahrnehmen.

Demzufolge spielt die Problematik der Spezialisierung im Wirtschaftsprüfungswesen auch für die Überlegungen hinsichtlich der optimalen Betriebsgröße von Wirtschaftsprüfungsbetrieben eine gewichtige Rolle.

Damit wäre eine Brücke zu dem nun folgenden Kapitel, das der Frage nach der optimalen Betriebsgröße gewidmet ist, geschlagen.

V. Die wirtschaftliche (optimale) Betriebsgröße von Wirtschaftsprüfungsbetrieben

A. Der Begriff der Betriebsgröße und seine besonderen Bedingungen im Wirtschaftsprüfungswesen

Mit dem Ausdruck Betriebsgröße wollen wir die in einem Betriebe installierte Kapazität, sein Leistungsvermögen, bezeichnen.

Die Kapazität von Wirtschaftsprüfungsbetrieben hängt von der Anzahl der in ihnen fest angestellten, zum produktiven Einsatz bestimmten fachlichen Mitarbeiter ab. Der produktive Einsatz im hier verstandenen Sinne umfaßt alle Dienstleistungen, die den Auftraggebern nach Maßgabe der Gebührenordnungen bzw. der im Berufe üblichen Grundsätze in Rechnung gestellt werden können, also auch bspw. die Leistungen der Berichtskritik, nicht jedoch die des Verwaltungs- und Schreibwesens. Ein Mitarbeiter, der teilweise mit fachlich-produktiven, teilweise mit Verwaltungsaufgaben beansprucht ist, zählt nur mit dem ersteren Teil zum fachlich-produktiven Personal, das über die Betriebsgröße entscheidet.

Zur fachlich-produktiven Verwendung herangezogene Hilfskräfte, die in keinem festen Arbeitsverhältnis zum Wirtschaftsprüfungsbetrieb stehen (sog. freie Mitarbeiter), haben keinen Einfluß auf dessen Betriebsgröße. Ihre Beschäftigung rechnet vielmehr zu den Methoden der kurzfristigen Anpassung.

Unter freien Mitarbeitern werden nur diejenigen Personen verstanden, die von Wirtschaftsprüfungsbetrieben zeitweise zur Überbrückung eines momentanen Mangels an Angestellten herangezogen werden. Ständige freie Mitarbeiter zählen wir zu den fest Angestellten, da sie sich in ökonomischer (nicht juristischer) Sicht allenfalls dadurch von diesen unterscheiden, daß sie vielleicht in eigenen (Büro-) Räumen arbeiten. Im übrigen dürfte ihnen zahlenmäßig und hinsichtlich ihrer Bedeutung für das Wirtschaften in Wirtschaftsprüfungsbetrieben kein allzu großes Gewicht beizumessen sein (1,78 % des durchschnittlichen Gesamtaufwands von Wirtschaftsprüfungsbetrieben in 1959 waren Honoraraufwendungen für freie Mitarbeiter — vgl. Anlage 3 im Anhang zu dieser Arbeit).

Nun kann man einwenden, daß das Leistungsvermögen eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes nicht nur von der Anzahl, sondern auch von der Qualität der fachlich-produktiven Mitarbeiter abhängt; denn es ist nicht gleichgültig, ob ein Betrieb aus 20 Wirtschaftsprüfern oder 20 Assistenten besteht. Diesem Problem der Quantifizierung qualitativer Merkmale könnte man im Wege über die Gebührenordnungen und der darin enthaltenen Vergütungsabstufungen beikommen; man müßte dann die Kapazität durch den Betrag der nach Maßgabe dieser Vergütungssätze maximal zu erzielenden Gebühreneinnahme angeben.

Für die hier verfolgten Zwecke ist jedoch eine solche Umrechnung nicht nötig; denn die wichtigen Wirtschaftlichkeitsfragen im Zusammenhang mit der Betriebsgröße werden vom qualitativen Niveau der Mitarbeiter nicht berührt. Im übrigen haben sich für die beiden hauptsächlichen Aufgabengebiete der Wirtschaftsprüfung, für die Prüfung und die Beratung, gewisse Relationen zwischen Wirtschaftsprüfern, qualifizierten Mitarbeitern (Prüfungsleitern, Beratungsspezialisten u.ä.) und Assistenten herausgebildet, die nach den Feststellungen des Verfassers bei allen Wirtschaftsprüfungsbetrieben in annähernd gleicher Form anzutreffen sind; so entfallen etwa im Prüfungsbereich auf 4 Assistenten 2 Prüfungsleiter und ein Wirtschaftsprüfer, auf dem Beratungssektor auf 3 qualifizierte Hilfskräfte ungefähr 2 bis 3 Assistenten und ein Wirtschaftsprüfer. Auf

den anderen Aufgabengebieten der Wirtschaftsprüfung herrschen die qualifizierten Mitarbeiter (Treuhandsachbearbeiter, Juristen usw.) vor. Insofern, kann man sagen, determinieren die Aufträge weitgehend die qualitative Zusammensetzung der Belegschaft; damit aber fällt die Entscheidung über das qualitative Niveau der Angestellten mit der Entgegennahme der Mandate. Wenn im folgenden keine besonderen Angaben gemacht sind, liegen unseren Erörterungen Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit gemischtem Auftragsprogramm zugrunde, die einen Mitarbeiterstab benötigen, in welchem die Relation zwischen Wirtschaftsprüfern, qualifizierten Hilfskräften und Assistenten etwa 1 : 3 : 3 betragen²⁹⁾.

Die Bestimmung der Betriebsgröße zählt zu dem Kreis der langfristigen unternehmerischen Entscheidungen, da sie den Betrieb langfristig hinsichtlich des Leistungspotentials und der fixen Kapazitätskosten festlegen.

Die Änderung der Betriebsgröße ist eine besondere Form der Anpassung. Man hat in der betriebswirtschaftlichen Terminologie den Ausdruck Anpassung für das kurzfristige Ausgleichen von Beschäftigungsschwankungen und den Begriff Betriebsgrößen-Änderung für das langfristige Angleichen an sich ändernde Verhältnisse gewählt. Gutenberg trifft diese Unterscheidung mit den Worten, daß es die Anpassung beim betrieblichen Provisorium belasse, während die Betriebsgrößen-Änderung nach betrieblicher Perfektion strebe³⁰⁾.

B. Erwartungsrisiko und Betriebsgrößenänderung im Wirtschaftsprüfungswesen

Die Entscheidung über die Installierung einer bestimmten Kapazität enthält ein besonderes Risiko dadurch, daß sie auf der Grundlage der gegenwärtigen Kenntnisse mit bindender Wirkung für die Zukunft getroffen wird.

Dieses Risiko rührt daher, daß man die künftige ökonomische Lage nicht mit Sicherheit voraussehen kann. Man ist vielmehr auf mehr oder minder gut fundierte Vermutungen und Schätzungen angewiesen, denen stets die Unsicherheit des Irrtums anhaftet. Wir wollen dieses Risiko als Erwartungsrisiko bezeichnen; es ist umso geringer, je sicherer die Erwartungen sind.

Die größere Sicherheit kommt dabei denjenigen Erwartungen zu, die auf bereits feststehenden Tatsachen beruhen, gegenüber solchen, die sich ausschließlich auf vermutlich eintretende Ereignisse (z.B. eine Bedarfsverschiebung) beziehen. Der erstgenannten Gruppe von Erwartungen wohnt aber immerhin noch die Ungewißheit inne, ob sich die gegenwärtige Situation im Zeitablauf von Bestand erweisen wird.

Das Problem der Betriebsgrößenänderung bestimmt sich i.d.R. von der Absatzseite her; nur in Ausnahmefällen kommt dem Beschaffungssektor diese Rolle zu. Daher sind auch diejenigen Betriebe im Vorteil, die fehler-

²⁹⁾ Diese Relation stellt nach unseren Feststellungen in der Praxis einen gewissen Erfahrungswert dar.

³⁰⁾ Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. 1. Bd.: Die Produktion, 3. Aufl. Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S. 307

hafte Entscheidungen aufgrund irrtümlicher Erwartungen im Wege des Einsatzes ihres absatzpolitischen Instrumentariums (z.B. Werbung und Preispolitik) zumindest in gewissen Grenzen korrigieren können. Den Wirtschaftsprüfungsbetrieben — wie auch den anderen freiberuflichen Betrieben — ist diese Möglichkeit aus berufsrechtlichen Gründen (z.B. Werbeverbot und Kollegenschutzverpflichtung) genommen. Sie unterlägen damit in erhöhtem Maße dem Erwartungsrisiko, wenn nicht die gleichen Berufsgrundsätze auch wiederum stabilisierend auf den bereits vorhandenen Auftragsbestand wirken würden. Ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb kann deshalb im allgemeinen damit rechnen, daß ihm ein wiederkehrender Auftrag über längere Zeit hinweg erhalten bleibt.

Unvorhergesehene Umstände, aus denen heraus ein Vertragsverhältnis gelöst wird, bedeuten aber auch für Wirtschaftsprüfungsbetriebe ein gewisses Risiko, das bei der Planung einer Betriebsausweitung³¹⁾ berücksichtigt werden muß.

- 1.) Eine Änderung der Betriebsgröße ist im Wirtschaftsprüfungswesen daher immer dann verhältnismäßig risikoarm, wenn sie aufgrund eines neu gewonnenen Dauerauftrages (Abschlußprüfung, laufende wirtschaftliche oder steuerliche Beratung, längerfristige Treuhandbesorgungen usw.) vorgenommen wird, der nach vorsichtigem Ermessen in Anbetracht aller Umstände dem Betrieb über eine absehbare Zeitspanne hinweg erhalten bleiben dürfte.
- 2.) Der Widerstand gegen eine Betriebserweiterung von Seiten des Erwartungsrisikos wird stärker, wenn sie aufgrund einer in letzter Zeit spürbaren Zunahme bestimmter einmaliger Aufgaben erfolgen soll (z.B. Konkursabwicklungen, Fusionsgutachten usw.). Hierbei muß genau geprüft werden, ob die Grundlagen, die in der Vergangenheit zu der Auftragssteigerung führten, auch in Zukunft erhalten bleiben. Hinzukommt aber noch die Überlegung, ob die Auftragseingänge in gleicher Stärke auch künftig zu erwarten sind.
- 3.) Einer Betriebsvergrößerung auf der Basis vermutlich eintretender Ereignisse aber wohnt wegen der erzwungenen absatzpolitischen Passivität der Wirtschaftsprüfungsbetriebe ein außerordentlich hohes Erwartungsrisiko inne, das jeder Entscheidung in dieser Richtung hemmend entgegensteht.

Ein Blick auf die Praxis der Wirtschaftsprüfung zeigt denn auch, daß derartige spekulative Betriebserweiterungen sehr selten sind und meistens nur in Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben stattfinden, denen ein Beschäftigungsausgleich im Falle eines Erwartungsirrtums leichter fällt.

Im allgemeinen trifft man auf ein stetiges Betriebswachstum aufgrund bereits gewonnener Daueraufträge, deren Bestand in die Zukunft hinein

³¹⁾ Wir wollen uns zum Zwecke der Darstellung und Diskussion der Betriebsgrößen-Probleme auf den Regelfall einer Betriebsausdehnung beschränken.

prolongiert wird. Das Risiko einer Betriebsausweitung auf der Basis eines in der Vergangenheit festgestellten Aufwärtstrends bei einmaligen Aufträgen gehen oft Spezialbetriebe ein, die sich auf dem betreffenden Aufgabengebiet schon einen guten Ruf erworben haben, der ihnen eine verhältnismäßig große Sicherheit im Hinblick auf die Auftragserwartung verleiht.

Im Normalfall vollzieht sich eine Betriebsvergrößerung im Wirtschaftsprüfungswesen folgendermaßen:

Ein ausgelasteter Wirtschaftsprüfungsbetrieb erhält einen zusätzlichen Dauerauftrag, den er nicht ablehnen will. Solange dieses Mandat nur einen geringen Arbeitsaufwand erfordert, wird er ihn mit den Mitteln der kurzfristigen Anpassung (z.B. Überstunden, intensivere Arbeit der Angestellten, Beschäftigung freier Mitarbeiter erledigen. Kommen jedoch noch andere, ähnliche Aufträge hinzu, oder verlangen die bisherigen Mandate eine längere Bearbeitungszeit, so wird einmal der Punkt erreicht sein, an welchem die Anstellung einer weiteren produktiven Hilfskraft vorteilhafter ist als die teureren Methoden der provisorischen Anpassung, und zwar selbst dann, wenn der neue Mitarbeiter anfangs noch nicht voll ausgelastet ist. Später hinzukommende Aufgaben werden die Vollbeschäftigung wieder herstellen und darüber hinaus allmählich eine abermalige Überbeschäftigung zur Folge haben, die dann wieder zunächst zu einer kurzfristigen und im Laufe der Zeit zu einer langfristigen Anpassung (= Betriebserweiterung) führt.

So einfach sich dieser „normale“ Wachstumsvorgang ansieht, so vielfältig sind dennoch die ihm innewohnenden Probleme.

C. Das Problem der angemessenen Auftragsgröße bei einer Betriebserweiterung

Wir hatten in einem früheren Abschnitt dargelegt, daß jedem Wirtschaftsprüfungsbetrieb eine individuelle Ober- und Untergrenze für die Auftragsgröße zugehört und die Begrenzungspunkte mit der Betriebsgröße variieren.

Mit wachsender Betriebsgröße wird die Obergrenze hinausgeschoben, so daß der Betrieb in die Lage versetzt wird, größere Aufträge entgegenzunehmen. Mitunter ist dies sogar die Ursache einer Betriebsausweitung, vor allem dann, wenn ein Mandat zu groß für den seitherigen Betriebsumfang wird und die Geschäftsleitung vor die Wahl gestellt ist, entweder den Auftrag abzugeben oder aber ihn durch Vergrößerung des Beschäftigungsvolumens in eine angemessene Relation zu dem übrigen Auftragsbestand zurückzuführen.

Das Problem bei einer Betriebserweiterung ist, daß sich gleichzeitig mit der Obergrenze auch die Untergrenze für die Auftragsgröße ändert. Die mit wachsender Betriebsgröße steigende Fixkostenbelastung bewirkt, daß eine Reihe von Mandaten, die bislang in wirtschaftlicher Weise zu

bearbeiten waren, nunmehr unter die neue Auftragsuntergrenze absinkt³²⁾.

Man könnte der Treuepflicht des Wirtschaftsprüfers entnehmen, daß eine plötzliche Auftragsrückgabe gegen den Berufsgrundsatz verstößt. Wir sind jedoch der Ansicht, daß eine Änderung der Betriebsgröße und damit der betrieblichen Kostenstruktur ein wichtiger Grund für eine Vertragskündigung — allerdings nicht zu einem unvertretbaren Zeitpunkt — ist.

Wir erkennen, daß eine Betriebserweiterung auf der einen Seite die Hereinnahme größerer Mandate ermöglicht, auf der anderen Seite jedoch zur Rückgabe solcher — bisher in wirtschaftlicher Weise bearbeiteten — Aufträge zwingt, die im Hinblick auf die gestiegene Betriebsgröße nunmehr als unangemessen klein betrachtet werden müssen.

D. Die Kostenentwicklung bei einer Betriebsausdehnung

1.) Das Verhalten der Direktkosten

a) Die Kosten der primären Betriebserweiterung

Mit jeder Betriebsvergrößerung steigen definitionsgemäß zunächst die Kosten des fachlich-produktiven Personals, und zwar um den Betrag, der für die neu eingestellten Mitarbeiter pro Zeiteinheit einschließlich Nebenkosten (Sozialausgaben, Altersversorgung usw.) aufgewendet werden muß.

In Zeiten der Vollbeschäftigung begegnen wir nicht selten der Tatsache, daß neue Hilfskräfte nur zu höheren als den bislang für vergleichbare Stellen gezahlten Gehältern zu bekommen sind. Um die alten Mitarbeiter zu halten und zugleich den Arbeitsfrieden zu sichern, ist man in einem solchen Falle gezwungen, auch deren Gehälter entsprechend hinaufzusetzen. Auf diese Weise führt eine Betriebsvergrößerung zu erheblichen Kostensteigerungen, die wiederum unter dem Gesichtspunkt des Erwartungsrisikos hemmend auf die Entscheidung über eine geplante Ausweitung wirken.

Die Kosten des fachlich-produktiven wie auch des übrigen Personals sind von der kurzfristigen Beschäftigungslage unabhängig (also auftragsfix), variieren aber aufgrund entsprechender betriebspolitischer Entscheidungen (Betriebsausweitung bzw. Betriebskontraktion) mit der auf lange Sicht erwarteten Beschäftigungssituation. Im Zeitablauf gesehen sind sie mithin intervallfixe Kosten.

Eine Ausnahme hiervon bilden erstens die Kosten derjenigen Mitarbeiter, die für die Dauer eines speziellen Auftrags eingestellt werden (auftragsvariable Kosten), und zweitens die Kosten der leitenden Personen, vor allem wenn es sich dabei um die Eigentümer der Wirtschaftsprüfungsbetriebe handelt (absolut fixe Kosten).

³²⁾ Vgl. die Ausführungen zur Frage der Untergrenze für die Auftragsgröße oben auf S. 76 f. Lediglich solange der Wirtschaftsprüfungsbetrieb auf dem höheren Kapazitätsniveau noch nicht voll ausgelastet ist, wird die Weiterführung dieser Mandate vorteilhaft sein, sofern ihre Erlöse den Aufwand an variablen Kosten für ihre Bearbeitung übersteigen.

Wird nun die Betriebsgröße an irgendeiner fachlich-produktiven Stelle verändert (primäre Betriebsausdehnung bzw. -kontraktion), so zieht dieser Entschluß wiederum gewisse Konsequenzen in den Bereichen anderer komplementärer Kostenstellen nach sich.

b) Die Kosten der sekundären Betriebserweiterung

Wird bspw. — unter der Prämisse ausreichender Beschäftigung aufgrund vorhandener Aufträge — die Prüfungsabteilung vergrößert, so muß man, falls die Berichte nicht von den Prüfern selbst verfaßt werden, auch die Berichtsabteilung verstärken. Schreiben die Prüfer dagegen die Berichte selbst, so kann u.U. bei einer primären Betriebserweiterung ein Engpaß in der Abteilung Berichtskritik auftreten.

Die Vergrößerung einer fachlich-produktiven Abteilung erfordert also im allgemeinen die Verstärkung einer anderen — ebenfalls fachlich-produktiven — Abteilung. Die gleiche Beziehung wie zwischen Prüfungs- und Berichtsstellen besteht auch zwischen manchen Beratungsabteilungen (z.B. zwischen allgemeiner Wirtschafts- und Steuerberatung). Diese Erscheinung ist ein Ausfluß der Arbeitsteiligkeit in der heutigen Wirtschaft, in die das Wirtschaftsprüfungswesen einbezogen ist.

Sobald mehrere Stellen (Personen) an einer einheitlichen Leistung mitwirken, entsteht das Problem der Abstimmung der Stellen untereinander. Gemeint ist hier nicht die Abstimmung hinsichtlich des Arbeitsablaufs — dies ist ein rein organisatorisches Problem —, sondern hinsichtlich der Personalbesetzung (Arbeitskraftausnutzung).

Entsprechend den Erfordernissen der einzelnen Aufträge ergibt sich für jeden Wirtschaftsprüfungsbetrieb ein optimales Besetzungsverhältnis zwischen den komplementären Abteilungen, welches dadurch gekennzeichnet ist, daß alle an einer Leistung mitwirkenden Stellen arbeitsmäßig voll ausgelastet sind, es mithin zu keiner unwirtschaftlichen Leerkostenentstehung kommt.

Zwischen den Abteilungen Prüfung, Berichterstattung und Berichtskritik läßt sich infolge der verschiedenen Organisationsmöglichkeiten in der Praxis kein allgemein gültiges Zahlenverhältnis feststellen; es wird u.a. beeinflußt von der Auftragszusammensetzung, von der Organisation der Berichterstattung (Prüfer = oder $\neq$ Berichtersteller) und vom Bedürfnis nach Berichtskritik (abhängig von der Qualität der Prüfer und Berichtserstatter sowie von der Intensität des Verantwortungsgefühls des testierenden Wirtschaftsprüfers). Nehmen wir als Beispiel an, im Wirtschaftsprüfungsbetrieb X hätte sich zwischen den genannten drei Abteilungen die Relation 12 : 4 : 1 als optimal herausgestellt. Eine zusätzliche Einstellung von zwei Prüfern würde über kurz oder lang einen neuen Berichtserstatter notwendig machen, obwohl dieser nicht ganz ausgelastet wäre, während der vorhandene Berichtskritiker in dieser Phase vielleicht noch durch Überstunden o.ä. der Mehrarbeit Herr werden könnte. Ein weiterer Ausbau der beiden anderen Abteilungen aber würde bald zur Neueinstellung eines Berichtskritikers führen, dessen Arbeitskraft aber zunächst noch nicht voll ausgeschöpft werden könnte.

Je größer der Betrieb, desto starrer festgelegt ist i.d.R. der Organisationsplan, desto geringere Möglichkeiten bestehen folglich für eine anderweitige Verwendung der Überkapazitäten in den einzelnen Abteilungen (in unserem Beispiel: die Berichtskritik). Aber selbst wenn ein nicht ausgelasteter Berichtskritiker an anderer Stelle (etwa bei der Berichtserstattung) mitwirkt, käme es erstens wahrscheinlich zu Leerkosten wegen qualitativer Nichtvollausnutzung seiner Fähigkeiten, zweitens u.U. zu Überkapazitäten an der anderen Stelle und drittens in jedem Falle zu organisatorischen Unsicherheiten, die sich darin ausdrücken könnten, daß der Berichtskritiker einen von ihm selbst erstellten Bericht beurteilt.

Man erkennt die vielfältigen Probleme, die sich aus der mangelnden Teilbarkeit des Produktionsfaktors Arbeitskraft ergeben und wie sie durch das Risiko ungleicher Beschäftigung in den einzelnen Betriebsabteilungen den Entschluß über eine Betriebsvergrößerung erschweren.

Wir stellen also fest, daß eine primäre Betriebserweiterung im Wirtschaftsprüfungswesen durch die Notwendigkeit der Vergrößerung komplementärer Stellen eine weitere (sekundäre) Betriebsausdehnung nach sich ziehen kann, so daß, wenn man diesen Umstand nicht genügend berücksichtigt, die tatsächliche Betriebsgrößenänderung u.U. weit über das geplante Ausmaß hinausgeht.

Jede Planabweichung aber birgt die Gefahr in sich, früher oder später vom Betrieb korrigiert werden zu müssen, was im allgemeinen nur unter Hinnahme von Verlusten vollzogen werden kann. Wirtschaftlich handelt mithin derjenige Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der alle Konsequenzen einer primären Betriebsausdehnung erkennt und erst auf dieser Grundlage seinen Plan über Umfang und Zeitpunkt der Betriebsgrößenänderung trifft.

c) Der Einfluß der Direktkosten auf das Betriebsgrößen-Optimum

Die den Aufträgen unmittelbar zurechenbaren Kosten (fast ausschließlich Kosten für die Inanspruchnahme des fachlich-produktiven Mitarbeiterstabs) sind, sofern die Auftragszusammensetzung optimal ist, ohne Einfluß auf das Betriebsgrößen-Optimum, da die Anzahl der fachlich-produktiven Mitarbeiter definitionsgemäß die Betriebsgröße bestimmt.

Wenn die Auftragszusammensetzung den Optimalbedingungen nicht entspricht oder komplementäre Abteilungen eines Wirtschaftsprüfungsbetriebs mangelhaft aufeinander abgestimmt sind (so daß bspw. ein Berichtskritiker nur zur Hälfte ausgelastet ist und während der übrigen Zeit nicht an anderer Stelle eingesetzt wird), befindet sich der Betrieb nicht im Optimalzustand.

Derartige Abweichungen treten stets zwischen zwei aufeinanderfolgenden Optimalzuständen (allein von den Kosten des fachlich-produktiven Personals her gesehen) auf und besagen lediglich, daß ein Betriebsgrößen-Optimum nur bei vollkommener Abstimmung zwischen den Komplementärstellen möglich ist.

2.) Das Verhalten der Gemeinkosten

Jede Betriebserweiterung — definitionsgemäß hervorgerufen durch eine Vergrößerung des fachlich-produktiven Mitarbeiterstabs — ruft Konsequenzen auch in den nicht fachlich-produktiven Bereichen hervor. Das bedeutet aber: Änderung der Gemeinkosten als Folge der Änderung der Direktkosten.

a) Die Personal-Gemeinkosten

Die Neueinstellung von fachlich-produktiven Mitarbeitern, sei es aufgrund einer primären oder einer sekundären Betriebsausdehnung, zwingt den betreffenden Betrieb auch zu Folgerungen hinsichtlich des nicht fachlich-produktiven Personals, d.h. hinsichtlich solcher betrieblicher Kostenstellen, deren Leistungen nach Maßgabe der Gebührenordnungen den Mandanten nicht in Rechnung gestellt werden können. Wir denken dabei vor allem an das Schreib- und Verwaltungswesen.

(1) Die Kosten des Schreibwesens

Die Relation fachliche Mitarbeiter : Schreibkräfte hängt von mehreren Faktoren ab. So haben diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die eine ausführliche Berichterstattung bevorzugen, einen höheren Bedarf an Schreibkräften als solche, die sich mehr dem amerikanischen Vorbild der short-form reports angleichen. Manche Wirtschaftsprüfungsbetriebe lassen auch einen erheblichen Teil ihrer Schreibarbeiten von Angestellten der Mandanten erledigen, was ihr eigenes Schreibwesen an Bedeutung zurücktreten läßt.

Beratungsaufträge sind i.d.R. mit mehr Schreibarbeit verbunden als bspw. Prüfungen; insbesondere macht sich hierbei auch die Größe des einzelnen Mandats bemerkbar. In der Praxis schwankt die Relation fachliche Mitarbeiter : Schreibkräfte zwischen 1:1 (ausschließlich Beratung vorwiegend kleinerer Mandanten) und 4:1 (hauptsächlich Prüfungsaufträge); der Durchschnittswert dürfte bei etwa 3:1 liegen.

Bei der Entscheidung über eine geplante Betriebserweiterung müssen also auch die Kosten des zusätzlich benötigten Schreibpersonals berücksichtigt werden. Betrachtet man nur diesen engen Ausschnitt aus dem Gesamtkomplex der verschiedenartigen Einflußfaktoren auf die Entscheidung, so wird das Vorhandensein von Überkapazitäten im Schreibbüro anregend, die Notwendigkeit zur Neueinstellung von Schreibkräften hemmend auf die Entscheidung wirken, insbesondere wenn deren Auslastung nicht gesichert erscheint und somit die Gefahr der Leerkostenentstehung auftaucht. Die durch die Betriebsausdehnung hervorgerufenen zusätzlichen Kosten sind im ersten Fall ceteris paribus lediglich die Personalkosten der neu eingestellten fachlichen Mitarbeiter; im zweiten Fall kommen die Mehrkosten für das Schreibpersonal hinzu.

(2) Die Kosten der Verwaltung

Solange ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb die Größenordnung eines Kleinbetriebes, dessen obere Begrenzung wir bei etwa 7 fachlich-produktiven Mitarbeitern ziehen wollen, hat, beansprucht er noch keinen selbständigen Verwaltungskörper. In der Person des leitenden Wirtschaftsprüfers, der meistens zugleich auch Eigentümer des Betriebes ist, vereinigen sich i.d.R. fachlich-produktive Tätigkeiten mit Verwaltungsarbeiten. Allerdings wird seine Arbeitszeit mit zunehmender Betriebsgröße immer weitergehend von verwaltungstechnischen Aufgaben in Anspruch genommen.

Als erstes wird er die weniger qualifizierten Verwaltungsaufgaben (Sekretariatsarbeiten, Buchhaltung u.ä.) ausgliedern. Dennoch wird er sich selbst in steigendem Maße von der fachlich-produktiven Tätigkeit zurückziehen und den dispositiven (Koordinations-) und Repräsentationspflichten zuwenden müssen. Schließlich erreicht der Betrieb eine Größe, bei der das gesamte Leistungspotential des Wirtschaftsprüfers für Verwaltungsaufgaben beansprucht wird.

In diesem Punkt vollzieht sich spätestens eine vollständige Trennung zwischen fachlicher und Verwaltungsspitze. Er kennzeichnet die Grenze zwischen dem Wirtschaftsprüfungs-Klein- und -Mittelbetrieb.

Im Verwaltungsunterbau beginnt die Verselbständigung schon früher. Bei ganz geringem Betriebsumfang (bis zu etwa 2 fachlich-produktiven Mitarbeitern) mag eine besonders qualifizierte Sekretärin für die verwaltungstechnischen Aufgaben (Sekretariat, Einkauf und Lagerung, Buchhaltung, Gehaltsabrechnung, Archiv sowie die Administration mit besonderen dispositiven Funktionen wie Planung, Organisation, Personalaufteilung und -überwachung usw.) ausreichen. Mit jeder Betriebsausdehnung aber werden die Verwaltungsfunktionen umfangreicher und verlangen nach Sachbearbeitern. Ein Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetrieb mit etwa 7 fachlich-produktiven Mitarbeitern zeigt denn auch i.d.R. einen eigenen Verwaltungsunterbau mit Sachbearbeitern für allgemeine Sekretariatsarbeiten, besondere administrative Aufgaben (Planung, Organisation, Kontrolle u.ä.), Buchhaltung und Gehaltsabrechnung sowie für das Archiv (zugleich meistens auch Einkauf und Lager). An seiner Spitze befindet sich entweder der den Gesamtbetrieb leitende Wirtschaftsprüfer, dessen Zeit dann allerdings bereits frühzeitig in hohem Maße von Verwaltungstätigkeiten in Anspruch genommen wird, oder aber ein Zwischenglied im Rang etwa eines Prokuristen (bzw. Handlungsbevollmächtigten), dem als „Chef des Innendienstes“ auch das Schreibwesen und die Berichtskritik — gegebenenfalls auch die Berichtsabteilung — unterstellt ist. Mitunter versteht er darüber hinaus noch eine der o.a. Verwaltungsfunktionen (z.B. Einkauf oder Administration).

Wichtig ist, daß diese organisatorische Zusammenfassung aller bürointernen Ressorts die Möglichkeit eines kurzfristigen Beschäftigungsausgleichs fördert. Auf der anderen Seite ist jede Organisation mit Zwischeninstanzen für Betriebe einer so geringen Größenordnung als aufwendig anzusehen.

Wir können nach diesen Ausführungen festhalten, daß ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der in die kritische Betriebsgrößen-Zone von etwa 7 fachlich-produktiven Mitarbeitern kommt, bereits einen Verwaltungsunterbau von 5—6 Fachkräften besitzt^{32a)}.

Mit zunehmender Betriebsgröße strebt nun, wie wir bereits dargelegt haben, das Verwaltungswesen eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes nach völliger Selbständigkeit. Dieses Ziel wird irgendwann innerhalb der Zone von 15—30 fachlich-produktiven Mitarbeitern erreicht. Die bislang einheitliche Betriebsspitze hört auf zu bestehen; an ihre Stelle treten eine Verwaltungsspitze und eine andere für die fachlich-produktiven Tätigkeiten. Behalten wir unser Beispiel der Einzelkanzlei bei, so wird der Inhaber-Wirtschaftsprüfer nur noch die seiner Unternehmerstellung gemäßen dispositiven Arbeiten durchführen und sich an die Spitze der Verwaltung setzen. Allenfalls steht er den produktiven Abteilungen für die Lösung besonders schwieriger Fachprobleme zur Verfügung.

Zwischenzeitlich mußte er bereits weitere Berufskollegen anstellen, um dem Berufsgrundsatz der Eigenverantwortlichkeit zu genügen und ihnen bzw. einem oder einigen von ihnen diejenigen Entscheidungsbefugnisse einräumen, die er aufgrund seiner zunehmenden dispositiven Tätigkeit nicht mehr auszuüben in der Lage war. Nach seinem gänzlichen Ausscheiden aus den fachlich-produktiven Arbeitsbereichen ist es nötig, einen oder mehrere Leiter für diese Ressorts zu bestellen, welche die fachlich-produktive Tätigkeit auf ihrem Sektor eigenverantwortlich und letztinstanzlich überwachen. Ferner ist es ihre Aufgabe, Bindeglied zwischen Unternehmungsspitze und der fachlich-produktiven Tätigkeit der einzelnen Mitarbeiter zu sein. Damit aber wird ein Teil der Arbeitszeit wiederum von Aufgaben koordinativer und kombinativer Art beansprucht, so daß auch sie teilweise zum Verwaltungskörper des Betriebes zu rechnen sind.

Zu Beginn der Mittelbetriebszone vollzieht sich also eine Umschichtung des organisatorischen Betriebsaufbaus, der deswegen besonders kostspielig ist, da gerade die höchstbezahlten Betriebsangehörigen in zunehmendem Maße von nicht-weiterberechnungsfähigen Verwaltungsarbeiten in Anspruch genommen werden.

Mit jeder weiteren Betriebsausdehnung wächst zwar auch der Verwaltungsapparat, jedoch mehr in den Gliedern als in der Spitze, weil die Möglichkeit besteht, in immer stärkerem Maße Routinearbeiten und häufig wiederkehrende Entscheidungen zu delegieren. Die zu Beginn der Mittelbetriebszone einsetzende Progression der Verwaltungskosten (nach einem in etwa linearen Verlauf in der Kleinbetriebszone) wird so im Zuge der Betriebsvergrößerung gemildert. Ausgangs der Mittelbetriebszone dürfte die Verwaltungskostenzunahme der Betriebserweiterung wieder annähernd proportional, in der Großbetriebszone wegen der oben erwähnten Delegationsmöglichkeiten eher sogar unterproportional sein.

^{32a)} Vgl. Fußnote 1 zu Anlage 3 im Anhang zu dieser Arbeit.

Aus diesem Grund vertreten wir die Auffassung, daß das Optimum für die Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen nicht im Mittelbetriebsbereich liegen kann. Dieser ist lediglich eine Übergangszone, die jeder Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieb im Laufe seiner Entwicklung zu durchqueren hat.

Der Gedanke läge nahe, dieses Stadium zu überspringen. Wie erinnerlich, hatten wir aber jede spekulative, sprunghafte Betriebsausdehnung im Wirtschaftsprüfungswesen wegen des damit verbundenen hohen Erwartungsrisikos als unvorteilhaft, ein stetiges Wachstum hingegen als besonders risikoarm und daher wirtschaftlich erkannt. Wir bemerken, daß in der Mittelbetriebszone das Bestreben, möglichst schnell über das kostenungünstige Stadium hinwegzukommen, dem Bestreben nach möglichst risikoarmer Betriebserweiterung entgegensteht. Im Wege der nur in Kenntnis des Einzelfalles durchführbaren Quantifizierung der Kostenvorteile einer raschen Durchquerung des Mittelbetriebsbereichs einerseits sowie der Kostennachteile andererseits, die durch die Gefahren bei einer sprunghaften Betriebsausdehnung erwachsen, läßt sich ein optimaler Schnelligkeitsgrad für die Betriebsvergrößerung in dieser kritischen Zone finden, der jedenfalls über dem in anderen Bereichen liegt.

Nach der hier vertretenen Ansicht ist eine Betriebserweiterung in die Mittelbetriebszone hinein nur dann ökonomisch vertretbar, wenn die Großbetriebsform angestrebt wird. Ist das nicht der Fall, bietet die Kleingegenüber der Mittelbetriebsform (Verwaltungs-)Kostenvorteile.

Wird aber eine Betriebsausdehnung in den kritischen Bereich hinein mit dem Ziel des Großbetriebs vorgenommen, so ist es nicht gleichgültig, zu welchem Zeitpunkt dies geschieht. Es muß vor allem darauf geachtet werden, daß ein kontinuierlicher Auftragszuwachs entsprechend der Betriebserweiterung für den Zeitraum des Ausdehnungsprozesses gesichert erscheint. Es kommt aus diesem Grunde nur eine Periode des allgemeinen wirtschaftlichen Aufschwungs in Frage, in der erfahrungsgemäß mehr Aufträge an Wirtschaftsprüfungsbetriebe vergeben werden. In Depressionszeiten hingegen werden die Wirtschaftsprüfungsaufträge auf das notwendigste Maß³³⁾ gekürzt, was die expandierenden Wirtschaftsprüfungsbetriebe nicht nur hinsichtlich der Gewinnung von zusätzlichen Mandaten betrifft, sondern darüber hinaus die Aufrechterhaltung des alten Auftragsbestandes in Frage stellt. In Depressionsperioden sind die anderen Wirtschaftsprüfungsbetriebe außerdem nach Möglichkeit bestrebt, ihre bisherigen Mandanten „um jeden Preis“ zu halten, so daß während dieser Zeit ein — aus den berufsrechtlichen Grundsätzen des Werbe- und Preiskonkurrenzverbots sowie der Kollegenschutzverpflichtung ohnehin erschwelter — Mandanten- bzw. Wirtschaftsprüferwechsel sehr selten ist. Schließlich erfolgen auch Unternehmens-Neugründungen vorwiegend in Perioden wirtschaftlichen Aufschwungs; in Depressionszeiten sind deshalb von dieser Seite ebenfalls keine zusätzlichen Mandate zu erwarten.

³³⁾ Vgl. dazu die Fußnote auf Seite 86.

Allerdings steigt in Krisenzeiten die Zahl der Konkurse und damit der Aufträge über Konkursabwicklungen, doch werden wegen der häufig recht schwierigen Rechtsfragen zum erheblichen Teil Rechtsanwälte beauftragt. Ebenfalls werden die Wirtschaftsprüfungsbetriebe gerade in Depressionsperioden gern zur Überwachung von Großkrediten herangezogen; die Kreditgeber versprechen sich davon zuverlässigere Informationen über die Verwendung der Mittel sowie eine Überwachung und kritische Prüfung der vorgenommenen Investitionen (bzw. der Investitionsvorhaben), ohne daß sich die Schuldner ständig unter der unmittelbaren Kontrolle ihrer Gläubiger stehend fühlen. Genaue Angaben liegen nicht vor; u.E. jedoch können diese zusätzlichen Aufträge den allgemeinen Auftragsrückgang in Depressionszeiten nicht ausgleichen. Dann aber sind der für eine Betriebsvergrößerung erforderlichen Gewinnung von zusätzlichen Aufträgen in Krisenperioden gewisse Riegel vorgeschoben, die den erfolgreichen Abschluß einer geplanten Ausdehnung als zweifelhaft erscheinen lassen.

Mitunter — und diese Möglichkeit darf hier nicht ausgeschlossen werden — ist auch eine von vornherein als vorübergehend geplante Betriebs-erweiterung über die kritische Schwelle hinaus nicht unwirtschaftlich zu nennen, wenn sie nämlich bspw. darauf abzielt, gegen Ende einer Periode der Hochkonjunktur den Mandantenkreis zu vergrößern, um den Auftragsorgen in der folgenden Krisenzeit vorzubeugen, oder um im Wege einer kurzfristigen Überbeschäftigung zu einer Auftragsabrundung (selektive Anpassung) zu gelangen. Diese Maßnahmen der Betriebsausdehnung tragen jedoch provisorischen Charakter und fallen demzufolge nicht unter den hier behandelten Begriff der langfristigen Betriebsgrößenänderung, sondern gehören zu den Formen der kurzfristigen Anpassung. Sie verlangen zwar die Aufwendung von besonderen Kosten der Anpassung (auch auf dem Verwaltungssektor), zwingen den Betrieb aber nicht zum langfristig angelegten Ausbau seines Verwaltungskörpers.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, daß die ungünstige Verwaltungskosten-Situation in der Mittelbetriebszone eine optimale Betriebsgröße in diesem Bereich ausschließt.

b) Die Sach-Gemeinkosten

Im Rahmen der Gesamtkosten eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes spielen die Sachgemeinkosten nur eine untergeordnete Rolle.

(1) Die Raumkosten

Die Raumkosten sind deswegen interessant, weil sie zwar im großen ganzen positiv mit der Betriebsgröße korrelieren, bei näherer Betrachtung jedoch sprunghaft und unregelmäßig variieren. Sie können als die hervorstechendsten Vertreter der sprungfixen Kosten in Wirtschaftsprüfungsbetrieben gelten.

Ihre Sprunghaftigkeit rührt daher, daß ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb nur vergleichsweise selten seine Büroräume wechselt. Außer der Schwierigkeit, zu jeder Zeit die passenden Räumlichkeiten zu finden,

sind es insbesondere die mit jedem Umzug notwendigerweise verbundenen Kosten (und unter diesen wiederum hauptsächlich diejenigen der Einbauten und Anschaffungen, die nur in einer bestimmten Räumlichkeit Verwendung finden können), die einem häufigen Wechsel der Büroräume entgegenwirken. Ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb entschließt sich daher i.d.R. erst dann zum Erwerb neuer Büroräume, wenn die bisher bewohnten im Hinblick auf die Mitarbeiterzahl zu klein geworden sind, und bemißt die neuen Räumlichkeiten nicht nur nach dem gegenwärtigen Bedarf, sondern kalkuliert die angestrebten und für erreichbar erachteten Betriebserweiterungen ein. Das bedeutet aber, daß die Büroräume überhaupt nur bei stagnierenden Wirtschaftsprüfungsbetrieben über längere Zeit hinweg in einem optimalen Verhältnis zur Betriebsgröße stehen können. Für expandierende Betriebe ist hingegen charakteristisch, daß die Räumlichkeiten zunächst überdimensioniert, dann eine gewisse Zeitspanne lang optimal dimensioniert und später bis zum unausweichlich werdenden Umzug unterdimensioniert sind.

In Zeiten der Überdimensionierung entstehen Leerkosten aufgrund der Nicht-Vollausnutzung der vorhandenen Räumlichkeiten. Mit wachsender Betriebsgröße werden diese Leerkosten immer geringer, um im Optimalpunkt gänzlich zu verschwinden. Die Zeitspanne der Unterdimensionierung ist gekennzeichnet durch gewisse Mehraufwendungen, die sich aus der räumlichen Beengung und den dadurch hervorgerufenen organisatorischen Anpassungsmaßnahmen ergeben. Man darf daher feststellen, daß die Leerkosten in der ersten Phase eine Betriebsausdehnung anregen, die folgenden Phasen indes einer Erhöhung der Beschäftigtenzahl hemmend entgegenstehen.

Die sprunghafte Änderung der Raumkosten beeinflußt zwar das Kosten-/Ertragsgefüge der Wirtschaftsprüfungsbetriebe, legt deren Betriebsgröße jedoch, solange es Mittel und Wege gibt, die Büroräume zu wechseln und größere zu beziehen — entweder durch Einmieten in fremde Gebäude oder durch Erstellung eigener Bürogebäude —, nicht auf ein bestimmtes Optimum fest.

Die Frage, ob es günstiger ist, sich in ein fremdes Gebäude einzumieten oder ein eigenes Bürogebäude zu errichten, ist sowohl aus organisatorischer als auch aus rechtlicher (Gefahr der Kündigung) als auch aus liquiditätspolitischer Sicht zu betrachten. Dabei ist zu bemerken, daß die Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften durch die Möglichkeit der Bildung langfristigen Fremdkapitals in Gestalt von Pensionsrückstellungen aufgrund der diesem Posten gegenüberstehenden freien Vermögensteilen in liquiditätsmäßiger Hinsicht eher imstande sind, eigene Bürogebäude zu erstellen.

Eine weitere Besonderheit der Raumkosten ist der Umstand, daß sie nicht regelmäßig mit einer Betriebsgrößenänderung korrelieren. Es kommt vielmehr darauf an, in welchen Bereichen diese Änderung erfolgt. Findet sie bspw. auf dem Prüfungssektor statt, wo die zusätzlich eingestellten Mitarbeiter vorwiegend im Außendienst eingesetzt werden, sind lediglich die im Innendienst (Berichtsabteilung, Berichtskritik,

Schreibwesen, Verwaltung) notwendig werdenden Neueinstellungen unterzubringen. Handelt es sich um eine Betriebserweiterung auf dem Begutachtungs-, Beratungs- oder Treuhandsektor, so erhöht sich der Raumbedarf sowohl um die hinzugekommenen fachlich-produktiven Mitarbeiter als auch um die erforderlichen Neueinstellungen in den komplementären Abteilungen. Gerade Betriebsausdehnungen auf dem Beratungssektor, auf dem relativ mehr Schreibkräfte benötigt werden als bspw. auf dem Prüfungssektor, führen zu stark zunehmendem Raumbedarf.

(2) Die Kosten der Einrichtung mit Rechenautomaten

Im Hinblick auf die wirtschaftliche Betriebsgröße sind neben den Raumkosten auch die Kosten für die maschinelle Ausstattung des Betriebes zu beachten. Gedacht ist hierbei vor allem an die Ausstattung mit Rechenmaschinen.

Die heute als normal zu bezeichnende Ausstattung eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes — auch eines Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebes — ist nicht sonderlich aufwendig; über den Rahmen einer größeren Anzahl halbautomatischer Vielzweckmaschinen geht u.W. gegenwärtig kein Wirtschaftsprüfungsbetrieb hinaus. Die wachsende Automatisierung auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Verwaltung wird es jedoch mit sich bringen, daß auch Wirtschaftsprüfungsbetriebe sich zur Lösung bestimmter Organisationsprobleme, zur rechnungstechnischen Beratung sowie zur Kontrolle von Rechnungsoperationen bei der Durchführung pflichtmäßiger oder freiwilliger Buchprüfungen in zunehmendem Maße elektronischer Rechenanlagen bedienen müssen. Gerade im Bereich der Prüfung hat es sich bereits im gegenwärtigen Zeitpunkt für einige Wirtschaftsprüfungsbetriebe als notwendig erwiesen, Spezialisten auf dem Gebiet elektronischer datenverarbeitender Maschinen zu beschäftigen. In absehbarer Zeit werden die Wirtschaftsprüfungsbetriebe gewisse Kontrollrechnungen

- (a) aus Zweckmäßigkeitsgründen,
- (b) aus Geheimhaltungsgründen und
- (c) um den Betriebsablauf im geprüften Unternehmen nicht zu stören,

in eigener Regie vornehmen müssen.

Für kleine und mittlere Betriebe wird sich dabei eine Zusammenarbeit mit lokalen Rechenzentren empfehlen. Größere Wirtschaftsprüfungsbetriebe und solche, die sich auf das Gebiet der elektronischen Datenverarbeitung spezialisiert haben, werden u.E. jedoch auf längere Sicht eine eigene Anlage benötigen.

Die Kosten dafür sind — wie die Raumkosten — sprungfixer Natur und werden bis zur Vollaussnutzung der Anlage eine weitere Betriebsvergrößerung auf Gebieten, wo sie eingesetzt werden kann, anregen. Wie die Raumkosten legen auch sie die Betriebsgröße auf kein bestimmtes Optimum fest, werden jedoch, falls die Entwicklung in der skizzierten Weise verlaufen sollte, die Großbetriebsform und den Spezialbetrieb begünstigen.

3.) Ergebnis

Unsere Überlegungen haben ergeben, daß die Mittelbetriebszone wegen der dort progressiv ansteigenden Verwaltungskosten als Bereich für ein Betriebsgrößen-Optimum ausscheidet. Ansonsten gibt es — von den Kosten her gesehen — keine schlechthin optimale Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen. Sowohl die Klein- als auch die Großbetriebszone ermöglichen eine wirtschaftliche Arbeitsweise.

E. Die Vorzüge der Arbeitsteiligkeit und ihr Einfluß auf die Betriebsgröße

Der Wirtschaftsprozess in seiner heutigen Form ist durch einen hohen Grad an Arbeitsteiligkeit gekennzeichnet. Dieser Umstand ist für die prüfenden und beratenden Berufe dadurch von Bedeutung, daß diese sich den Anforderungen der Auftraggeber anpassen und ihre Dienstleistungen auf deren Bedürfnisse abstellen müssen. Arbeitsteiligkeit aber führt zu Spezialistentum, und eine hochgradig arbeitsteilige Wirtschaft, die gerade wegen ihrer detaillierten Spezialisierung besondere Wirtschaftlichkeitsvorzüge aufzuweisen hat, verlangt auch von ihren Prüfern und Beratern mehr Spezial- als allgemeine Kenntnisse.

Diese Notwendigkeit zwingt vornehmlich die kleineren Wirtschaftsprüfungsbetriebe zu irgendeiner Form der fachlichen, mandantenweisen oder räumlichen Beschränkung aus Gründen, die wir im Abschnitt über die Wirtschaftlichkeitsvor- und -nachteile der Spezialisierung kennengelernt haben. Damit nehmen diese Betriebe jedoch das besondere Spezialisierungsrisiko in Kauf, dem die Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe trotz abteilungsweiser Spezialisierung — und damit Wahrnehmung der Vorzüge — entgehen. Dieser Umstand stellt eine auf Großbetriebsformen beschränkte Wirtschaftlichkeit der Berufsausübung dar.

Dem entgegen steht die Tatsache, daß es für jeden Wirtschaftsprüfungsbetrieb einen individuellen Angemessenheitsspielraum für die Auftragsgröße gibt, wonach kleinere Mandate nur von Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetrieben, Großaufträge nur von Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben in wirtschaftlicher Weise bearbeitet werden können. Diese Überlegung führt zurück zu der Feststellung, daß jede Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen ihre, vom Standpunkt der wirtschaftlichen Auftragserfüllung aus betrachtet, Daseinsberechtigung hat.

Wenden wir uns nun einem anderen Einflußfaktor auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung zu: der Frage der Arbeitsteiligkeit in Wirtschaftsprüfungsbetrieben.

Bedenkt man, welche Probleme insbesondere von Seiten der Groß-Unternehmungen an die Wirtschaftsprüfungsbetriebe herangetragen werden, so wird es klar, daß Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetriebe im allgemeinen nicht in der Lage sind, sie zu lösen. Nur soweit es sich um eng umgrenzte Spezialfragen handelt, kann von ihnen eine befriedigende und wirtschaftliche Bearbeitung erwartet werden. Für den überwiegenden Teil

der Aufträge von Groß-Unternehmen ist aber einfach ihre Kapazität — in der Sprache der Praxis: ihr „Apparat“ — nicht ausreichend.

Für jedes einzelne dieser Mandate werden auf den unterschiedlichen Bereichen der Betriebs-, Volks- und Sozialwirtschaftslehre, des Rechts und vor allem des Steuerwesens umfassende Kenntnisse verlangt, die weder ein einzelner noch ein aus wenigen fachlichen Mitarbeitern bestehender Betrieb aufbringen kann. Diese Einsicht, sollte man meinen, würde die kleineren Wirtschaftsprüfungsbetriebe veranlassen, mit Kollegen und Angehörigen anderer (komplementärer) Berufe — z.B. Rechtsanwälten und Steuerberatern — zusammenzuarbeiten. In der Tat sind derartige Interessenverbindungen in letzter Zeit häufig zu beobachten, doch liegen einerseits noch zu wenig Erfahrungen über deren Vorzüge und Nachteile vor, andererseits sind und bleiben die wirtschaftsprüferlichen Leistungen trotz aller arbeitsteiligen Verfeinerungen, wie sie in Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben anzutreffen sind, persönliche Dienstleistungen derjenigen Wirtschaftsprüfer, welche die Betriebe repräsentieren. Ihrem Ruf — und dem der hinter ihnen stehenden Betriebe — vertrauen die Mandanten. Sie bilden das persönliche Element in Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften, sie schlagen das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen den Auftraggebern und den beauftragten Betrieben. Insofern ist die Wirtschaftsprüfung durch das Entstehen der Großbetriebe in ihrem Bereich keineswegs versachlicht worden. Jeder Kenner der Materie kann bestätigen, daß die Wirtschaftsprüfungsbetriebe — einschließlich der Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften — im allgemeinen mit den Personen ihrer Inhaber bzw. Leiter identifiziert werden.

Ein erheblicher Einwand gegen die Interessengemeinschaften zwischen mehreren unterschiedlich spezialisierten Betrieben ist jedoch, daß damit dem Bestreben des Mandanten, seine Aufträge nur von einem begrenzten, ihm bekannten Personenkreis durchgeführt zu wissen, nicht genügend Rechnung getragen wird. Ein größerer Wirtschaftsprüfungsbetrieb mit in verschiedenen Richtungen spezialisierten Fachkräften aber bietet ihm die gewünschte Gewähr, daß seine Aufträge erstens ordnungsmäßig und zweitens ohne Hinzuziehung von Dritten im Büro des Wirtschaftsprüfungsbetriebes erledigt werden.

Insofern kommt die in Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben mögliche Arbeitsteilung sowohl den Erfordernissen eines umfangreichen Auftrages als auch den Wünschen der Mandanten entgegen; sie darf daher als besonders wirtschaftlich angesehen werden.

Es verstößt nach allgemeiner Berufsauffassung nicht gegen den Grundsatz des persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Wirtschaftsprüfer und Mandant, wenn jener eigene Mitarbeiter zur Lösung der gestellten Aufgabe hinzuzieht; u.E. aber verbietet der Berufsgrundsatz, daß ohne Wissen der Auftraggeber weitere, ihnen unbekannte Personenkreise an der Ausführung mitwirken. In solchen Fällen sollten die Mandanten stets um Zustimmung gebeten werden.

Die Befürworter der Arbeitsteiligkeit im Wirtschaftsprüfungswesen müssen zwangsläufig gleichzeitig Befürworter der Großbetriebsform sein,

da erst dort die Vorzüge der Arbeitsteiligkeit voll zur Geltung kommen können.

Dementgegen stehen noch heute die von historischen Bildern abgeleiteten Vorstellungen mancher Personenkreise, die Einzelkanzlei (ein Wirtschaftsprüfer mit wenigen fachlichen Hilfskräften) sei die allein angemessene Form der Berufsausübung. Die Vertreter dieser Auffassung übersehen dabei, daß damit den Anforderungen, welche die heutige Wirtschaft — insbesondere die Groß-Unternehmungen — an die Wirtschaftsprüfung stellt, nicht genügt werden kann.

Ein Blick auf andere freie Berufe belehrt uns, daß sich auch dort die Großbetriebsform durchgesetzt hat (z.B. in Gestalt großer Rechtsanwaltsbüros und ärztlicher Kliniken³⁴).

Über den Vorzug der Arbeitsteiligkeit im Wirtschaftsprüfungswesen schreibt Ertel in Anspielung auf die ärztlichen Großbetriebe: „Die Treuhandgesellschaften beschäftigen eine Reihe von Spezialisten auf den verschiedenen Gebieten des Treuhandwesens. So stellen sie gewissermaßen Kliniken dar....“³⁵)

F. Zur Frage der Begrenzung der Betriebsgröße durch den dispositiven Faktor

1.) Die zentrale Stellung des Berufsgrundsatzes der Eigenverantwortlichkeit

Nach den bisher gewonnenen Erkenntnissen über das Betriebsgrößen-Problem im Wirtschaftsprüfungswesen hat jede Größenordnung gewisse Wirtschaftlichkeitsvorteile und -nachteile, die sich zum großen Teil aufheben. Lediglich die Mittelbetriebszone ist wegen der in ihrem Bereich progressiv steigenden Verwaltungskosten nur als Übergangszone vom Klein- zum Großbetrieb als wirtschaftlich zu bezeichnen.

Demnach wären der Betriebsgröße keine Schranken gesetzt. Wir wollen nun aber untersuchen, ob der dispositive Faktor die Betriebsausdehnung über eine gewisse Größenordnung hinaus begrenzt.

Der dispositive Faktor hat die Funktionen der Leitung, Planung einschließlich Kontrolle und Organisation. Für industrielle Betriebe gelangt Gutenberg³⁶) zu der Ansicht, daß deren Kapazität durch den dispositiven Faktor nicht begrenzt wird; u.E. sind jedoch die diesbezüglichen Probleme bei den freiberuflichen Betrieben anders gelagert.

Insbesondere ist es hier der berufsrechtlich verankerte Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit als der im Zentrum der freien Berufsausübung stehende Gedanke³⁷), der für eine einzige Tätigkeit in größeren Wirt-

³⁴) Vgl. Mills, C. Wright: Menschen im Büro. Köln 1955, S. 164.

³⁵) Ertel, Hermann Anatol: Treuhandgesellschaften in Deutschland. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 319

³⁶) Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Band I: Die Produktion, 3. Aufl. Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957, S. 320 f.

³⁷) Vgl. Eich, Wilhelm: Zur zweckmäßigsten Form der Arbeitsgemeinschaft im Wirtschaftsprüfer-Beruf. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 33. Vgl. auch Greiffenhagen, H.: Gehemmte Wirtschaftsprüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 7, S. 292.

schaftsprüfungsbetrieben eine doppelte Verantwortlichkeit schafft, was, setzt man Verantwortung(sbereich) gleich Kompetenz(bereich), zu Kompetenzschwierigkeiten führen kann. Denn nach allgemein rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen obliegt der Geschäftsleitung die alleinige Verantwortlichkeit für alles Geschehen in ihrem Betrieb; nach dem speziellen Wirtschaftsprüfer-Berufsrecht aber trägt jeder Wirtschaftsprüfer, gleichgültig ob er zur Geschäftsleitung (hier verstanden als dispositiver Faktor) gehört oder nicht, die Verantwortung für alle Arbeiten, die in seinem Tätigkeitsbereich durchgeführt werden.

Hinzukommt, daß die Überwachung geistig hochqualifizierter Arbeit und Mitarbeiter ungleich schwieriger ist als die eines weniger qualifizierten Personals; daher stößt auch der Aufbau eines internen Kontrollsystems, wie es bspw. bei Industriebetrieben nützlich ist, bei Wirtschaftsprüfungsbetrieben auf gewisse Probleme.

In Industrie-, Bank-, Handels-, Versicherungsbetrieben u.a. werden die Kombinations- und Koordinationsprobleme (als hauptsächliche Aufgaben der Geschäftsleitung) i.d.R. einmal gelöst und behalten dann für längere Zeit Gültigkeit; im Wirtschaftsprüfungswesen aber steht der dispositive Faktor ständig vor neuen Problemen dieser Art. Aus diesen Gründen wäre es durchaus denkbar, daß es für Wirtschaftsprüfungsbetriebe eine Größenordnung gibt, die so schwerwiegende dispositive Probleme aufwirft, daß sie nicht mehr als wirtschaftlich zu bezeichnen ist.

Im Wirtschaftsprüfungs-Kleinstbetrieb — dem historischen Urbild der freiberuflich-wirtschaftsprüferlichen Berufsausübung — entstehen keine Kompetenzschwierigkeiten, da hier die berufsrechtliche Verantwortlichkeit bei dem zugleich geschäftsleitenden Inhaber-Wirtschaftsprüfer liegt.

Sobald der Betrieb über dieses Stadium hinauswächst, muß er wegen der 5:1-Relation einen und später weitere Wirtschaftsprüfer einstellen. Hierbei ergeben sich die erwähnten Verantwortlichkeitsüberschneidungen; denn nunmehr ist sowohl der betriebsleitende als auch der ressortleitende Wirtschaftsprüfer für ein und dieselbe Arbeit verantwortlich. Das Berufsrecht hat für diesen Fall entschieden, daß die fachliche Verantwortung beim ressortleitenden Wirtschaftsprüfer liegt.

Wir ziehen aus diesen Überlegungen die Erkenntnis, daß in Wirtschaftsprüfungsbetrieben nicht wie im Bereich der gewerblichen Wirtschaft der Betriebsleitung letztlich die Entscheidung über alle Streitfragen, die im Rahmen der betrieblichen Sphäre auftauchen, zukommt, sondern daß die berufsrechtliche Regel der Eigenverantwortlichkeit gewisse fachliche Bereiche ihrem Einflußbereich entzieht.

Daraus ergeben sich zwei bedeutsame Schlußfolgerungen, die charakteristisch für die Leitungsprobleme in Wirtschaftsprüfungsbetrieben sind: erstens ist die Einheitlichkeit der Willensbildung erschwert und zweitens hat ein anderer die wirtschaftlichen Konsequenzen zu tragen als derjenige, der die auslösende Entscheidung trifft.

Die Frage ist nun, ob diese Leitungsprobleme Einfluß auf die Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen nehmen — genauer präzisiert, ob sie die Betriebsgröße nach oben hin begrenzen.

2.) Die optimale Kontrollspanne in Wirtschaftsprüfungsbetrieben

Die „klassische“ Organisationslehre ging aufgrund mathematischer Berechnungen und praktischer Erfahrungen davon aus, daß die optimale Kontrollspanne (Anzahl der einem Vorgesetzten direkt Untergebenen) bei drei bis sechs Personen liegt. Die neuere Richtung in der Organisationslehre gelangte im Wege der Untersuchung der einzelnen Führungsaufgaben sowie der Voraussetzungen beim Führungspersonal zum Ergebnis, daß auf unterer betrieblicher Ebene eine höhere, in der Spitze jedoch eine niedrigere als die von der „klassischen“ Lehre angegebene Kontrollspanne (bis zu höchstens vier Personen) als vertretbar anzusehen ist³⁸⁾.

Zieht man die fachliche und sonstige (insbesondere die charakterliche) Qualifikation der im Wirtschaftsprüfungswesen beschäftigten Personen in Betracht, so wird es klar, daß die Kontrollspanne in Wirtschaftsprüfungsbetrieben ohnehin niedriger sein muß als in der gewerblichen Wirtschaft.

Für den Prüfungssektor legen daher die Berufsgrundsätze die Kontrollspanne in der unteren betrieblichen Ebene auf maximal fünf Revisoren fest. In der Spitze halten wir unter Berücksichtigung der außerordentlich hohen Anforderungen an die Verantwortlichkeit und an die dispositiven Fähigkeiten eine Kontrollspanne von maximal drei Personen für angemessen.

3.) Das Problem der zentralen Willensbildung

Nach der hier vertretenen Ansicht unterscheidet sich ein Betrieb von einer bloßen Geschäftsstelle dadurch, daß er als wirtschaftliche Einheit in Erscheinung tritt (demgegenüber ist die Unternehmung die rechtliche Einheit).

Damit rückt aber die Funktion der Gewährleistung dieser Einheitlichkeit und Geschlossenheit, oder — wie wir es ausdrücken wollen — die dem dispositiven Faktor zugewiesene Aufgabe der einheitlichen Willensbildung, in eine zentrale Stellung für den Betriebsbegriff.

Auf den ersten Blick beeinträchtigt der Berufsgrundsatz der Eigenverantwortlichkeit die zentrale Willensbildung in solchen Wirtschaftsprüfungsbetrieben, die mehr als nur einen Wirtschaftsprüfer beschäftigen.

In Wirtschaftsprüfungs-Kleinstbetrieben (ein Inhaber-Wirtschaftsprüfer mit 1—2 fachlich-produktiven Hilfskräften) taucht dieses Problem

³⁸⁾ Vgl. zu diesem Absatz insbesondere Ulrich, Hans: Kontrollspanne und Instanzenaufbau. In: Organisation, TFB-Handbuchreihe, 1. Band (herausgegeben von Erich Schnauffer und Klaus Agthe). Berlin - Baden-Baden 1961, S. 267 ff.; auf S. 272 f. ist der Gegensatz zwischen der „klassischen“ und der neueren Organisationslehre deutlich herausgearbeitet. Dorthier sind auch diese Bezeichnungen entnommen.

daher nicht auf. Dies mag eine Erklärung dafür sein, daß die Mehrzahl aller Wirtschaftsprüfungsbetriebe Einzelkanzleien geringer Größe sind.

In sämtlichen anderen Wirtschaftsprüfungsbetrieben stehen die verantwortlichen Personen vor der Schwierigkeit, eine Organisationsform zu finden, die — ohne die berufsrechtlichen Anforderungen zu verletzen — die Einheit der betrieblichen Willensbildung gewährleistet. Handelt es sich bei diesen Betrieben um größere Einzelkanzleien, so bietet sich eine Organisationsform an, die dem leitenden Wirtschaftsprüfer durch das Eigentum an seinem Betrieb eine Vorrangstellung verleiht, die eine weitgehende Einheitlichkeit der Willensbildung ermöglicht.

Während die Einzelkanzleien im Hinblick auf die einheitliche Willensbildung eo ipso günstige Voraussetzungen aufweisen, sind die Partnerschaftsformen in dieser Hinsicht als problematischer zu beurteilen; denn sie sind ja gerade dadurch gekennzeichnet, daß mehrere Wirtschaftsprüfer sich in das Eigentum und die Leitung eines Betriebes teilen. Zu diesen Partnerschaftsformen zählen die Sozietäten, die Personalgesellschaften sowie diejenigen Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner und Geschäftsführer mehrere Berufsangehörige sind.

Gegenüber der pyramidal geordneten Führungsspitze bei Einzelkanzleien und den meisten anonymen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist diejenige bei Partnerschaften kollegial organisiert. Dadurch ist die Einheit der betrieblichen Willensbildung wegen der Möglichkeit einer Auseinandersetzung zwischen den gemeinsam leitenden Wirtschaftsprüfern gefährdet. Sofern es sich um Partnerschaften von lediglich zwei Wirtschaftsprüfern handelt, läßt deren fachliches und persönliches Niveau i.d.R. einen Ausgleich zu. In Partnerschaften von drei und mehr Wirtschaftsprüfern ist ein derartiger Ausgleich nur schwierig oder gar nicht zu erreichen.

Günstig sind auch solche Partnerschaften zu beurteilen, deren Leiter ihren Beruf an verschiedenen Orten (z.B. als Vorsteher von Niederlassungen) ausüben, sowie Zusammenschlüsse zwischen einem oder zwei Seniorpartnern mit einem oder zwei Juniorpartnern, da hierbei das Schwergewicht in der Betriebsführung bei den Seniorpartnern liegt.

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, deren Anteilseigner nicht der Geschäftsführung angehören, zeigen in der Praxis verschiedene Leitungsorganisationsformen. Die Regel bildet eine pyramidale Ordnung, wobei ein Wirtschaftsprüfer Alleinvorstand oder Vorsitzender bzw. Sprecher eines mehrköpfigen Vorstandes ist. Die Tatsache, daß hier von im allgemeinen sachverständigen Personen, die ihr Eigentum in einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb investiert haben und dieses zu schützen bestrebt sein werden, andererseits aber an jeder aktiven Beteiligung an der Betriebsleitung gehindert sind, die pyramidale Leitungsorganisation bevorzugt wird, deutet bereits auf deren besondere Wirtschaftlichkeit hin.

Da nun eine derartige Organisationsform für jede, nach Art und Umfang beliebige Betriebsspitze technisch realisierbar ist, begrenzen die leitungsorganisatorischen Probleme die Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen nicht.

Wir können von diesen Überlegungen für die an späterer Stelle erfolgende Besprechung der wirtschaftlichen Unternehmungsformen im Wirtschaftsprüfungswesen festhalten, daß Einzelkanzleien und anonyme Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Hinblick auf die Einheitlichkeit der betrieblichen Willensbildung Vorteile aufweisen.

4.) Die Divergenz zwischen fachlicher und ökonomischer Verantwortlichkeit

Wir hatten bereits hervorgehoben, daß ein besonderes Problem bei solchen Wirtschaftsprüfungsbetrieben, die mehrere Wirtschaftsprüfer beschäftigen, die mehrfache Verantwortlichkeit für eine einzige Angelegenheit ist. Dem mit der Eigenverantwortlichkeit angestrebten Ziel folgend, kommt dem ressortleitenden Wirtschaftsprüfer in fachlichen Fragen nach der hier vertretenen Meinung die letztinstanzliche Entscheidungsgewalt zu. Aufgrund der Tatsache aber, daß es nur einen einzigen Willen des Betriebs geben kann (gemäß der nach unserer Ansicht notwendigen Einheitlichkeit der betrieblichen Willensbildung), m.a.W. jede nach außen wirkende innerbetriebliche Entscheidung als Willenserklärung des Betriebes als Ganzes aufgefaßt wird, treffen indes die Konsequenzen, die der Auftraggeber oder sonst ein Außenstehender aus der Entscheidung eines angestellten Wirtschaftsprüfers zieht, den gesamten Betrieb. Da nun nach allgemeinem rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen die Geschäftsführung die ökonomische Verantwortung und die Eigentümer das kommerzielle Risiko tragen, werden diese beiden betrieblichen Instanzen in erster Linie von einer Entscheidung betroffen, die sie u.U. gar nicht billigen.

So bedeutsam und mitunter problematisch dieser Umstand für mittlere Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit mehreren Wirtschaftsprüfern sein kann, so günstig wirkt er sich bei größeren Wirtschaftsprüfungsbetrieben aus. Deren Geschäftsführung nämlich kann sich dadurch von ihrer Überwachungspflicht in fachlichen Angelegenheiten weitgehend befreien und auf die sonstigen dispositiven Aufgaben (z.B. Arbeitsablaufkontrolle) konzentrieren. Außerdem wiegt ein aus derartigen Entscheidungen resultierender Auftragsverlust um so geringer, je größer ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb ist.

Wir erkennen, daß in dieser Frage Wirtschaftsprüfungs-Kleinstbetriebe mit nur einem Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe als besonders günstig anzusehen sind.

5.) Die Belastung des dispositiven Faktors durch die mit steigender Betriebsgröße zunehmenden Kombinations- und Koordinationsaufgaben

Bis jetzt konnten wir feststellen, daß die Betriebsgröße durch den dispositiven Faktor nicht begrenzt wird. Zum Schluß müssen wir jedoch zu der Frage Stellung nehmen, ob die mit wachsender Betriebsgröße zunehmenden Kombinations- und Koordinationsaufgaben eine derartige Begrenzung herbeiführen.

Gerade weil der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit eine der zentralen Berufsregeln ist und nach unserer Ansicht nicht nur für Wirtschaftsprüfer selbst, sondern weitergehend auch für die übrigen fachlichen Mitarbeiter in Wirtschaftsprüfungsbetrieben, was die Arbeit in ihrem Tätigkeitsbereich betrifft, gelten sollte, erwächst der Betriebsspitze daraus eine besonders geartete Führungs- und Leitungsaufgabe. Sie beginnt bereits bei der Auswahl der Angestellten und deren Eingliederung in den Betriebsaufbau.

Bei der Auswahl steht ihr ein in zunehmendem Maße verfeinerter Apparat der Wissenschaft von der Menschenerforschung (Psychologie, Graphologie usw.) zur Verfügung. Die Aufgabe der Eingliederung der Mitarbeiter in die Betriebsorganisation an die zweckmäßigste Stelle aber bleibt dem dispositiven Faktor selbst vorbehalten. Mitunter bedarf es langer Beobachtung, um zu ermitteln, zu welchen Aufgaben sich ein Angestellter am besten eignet, wo also sein wirtschaftlichster Arbeitseinsatz ist. Diese Beobachtung verlangt viel psychologisches Einfühlungsvermögen und die Gabe der Menschenkenntnis und Menschenführung.

Die Zusammenfügung mehrerer fachlicher Mitarbeiter zu einem Arbeitsteam muß einmal die Fähigkeit jedes Einzelnen zur Teamwork an sich, zum anderen aber auch die zwischenmenschlichen Sympathie- und Antipathiebeziehungen zwischen den Teammitgliedern berücksichtigen. Ferner hängt die Bildung von Arbeitsgruppen von der jeweils gestellten Aufgabe ab: sie muß erstens im Hinblick auf die Beachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips erfolgen (die qualitative Zusammensetzung des Teams muß dem von der Aufgabe geforderten Gütegrad entsprechen), zweitens den Wünschen der Mandanten entgegenkommen. Gerade auf dem Prüfungssektor geht das Bestreben vieler Auftraggeber dahin, aus Geheimhaltungsgründen und anderen unwägbaren Gründen Jahr für Jahr vom selben Team geprüft zu werden.

Ist schon die Lösung dieser Aufgabe mitunter sehr schwierig, so kommt noch hinzu, daß es nicht im Sinne verantwortungsvoll geleiteter Wirtschaftsprüfungsbetriebe liegt, einem Mandanten ständig die gleiche Team zu schicken, da hierdurch die Objektivität und Unbefangenheit u.U. im Laufe der Zeit eine Beeinträchtigung erfahren könnten.

6.) Die ausgleichende Wirkung durch die mit wachsender Betriebsgröße abnehmenden dispositiven Aufgaben

Als Beispiel für diejenigen Kombinations- und Koordinationsaufgaben, die mit steigendem Betriebsumfang abnehmen, sei der Komplex aller derjenigen Arbeiten angeführt, die auf Stabsstellen übertragen werden können; die Einrichtung von Stabsstellen aber ist erst von einer bestimmten Betriebsgröße ab ökonomisch vertretbar.

Vielfach vereinfacht sich auch die Planung in Wirtschaftsprüfungsgroßbetrieben, vor allem dann, wenn hauptsächlich nur noch umfangreiche Aufträge bearbeitet werden und bei Abschlußprüfungen die Mög-

lichkeit der Vorverlegung einzelner Prüfungshandlungen ins laufende Geschäftsjahr gegeben ist.

Man kann also sagen, daß mit wachsender Betriebsgröße einige dispositive Aufgaben zu- und andere abnehmen. Die ersteren liegen im wesentlichen auf den Gebieten der Menschenführung und der organisatorischen Tätigkeit.

Daher wird die Betriebsgröße nur in denjenigen Fällen vom dispositiven Faktor begrenzt, in denen (der oder) die geschäftsführenden Wirtschaftsprüfer den mit steigender Betriebsgröße zunehmenden dispositiven Aufgaben nicht gewachsen sind. Das kann, braucht aber nicht bei allen denjenigen Unternehmungsformen der Fall zu sein, bei denen Eigentum am Betrieb und Inhaberschaft zusammenfallen (Einzelkanzleien, Sozietäten, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner zugleich geschäftsführende Wirtschaftsprüfer sind). Ob derartige Betriebe die Möglichkeiten zu einer Ausdehnung besitzen, hängt davon ab, ob der (oder einer der) Inhaber-Wirtschaftsprüfer die Fähigkeiten hat, einen Großbetrieb zu leiten. Die Entscheidung über die maximal erreichbare Betriebsgröße wird in diesen Fällen also bereits durch die Personen der Eigentümer gefällt.

Die anonymen Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften haben demgegenüber den Vorzug, daß ihre Eigentümer, die aus berufsrechtlichen Gründen nicht zur Geschäftsführung zugelassen sind, diejenigen Persönlichkeiten an die Spitze des Betriebes stellen können, die zur Leitung eines Großbetriebes geeignet sind.

Es überrascht nach diesen Ausführungen nicht, daß die gegenwärtig größten Wirtschaftsprüfungsbetriebe meistens die Rechtsform anonymer Kapitalgesellschaften haben. Daneben gibt es einige wenige Einzelkanzleien und Personengesellschaften, die ebenfalls eine beachtliche Betriebsgröße aufweisen; hier waren die erforderlichen Führungseigenschaften bei den Eigentümern vorhanden.

Diese Tatsache beweist, daß die Anforderungen an den dispositiven Faktor die Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen nicht begrenzen. Bei Einzelkanzleien und Partnerschaften aber stellt die Bindung der Geschäftsführung an die Eigentümerschaft u.U. ein Hemmnis für die Betriebsausdehnung dar. Man ist auch nicht in der Lage, Umfang und Zusammensetzung der Betriebsführung der jeweils erreichten Betriebsgröße anzupassen, was bei anonymen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften möglich ist.

G. Die persönlichen Neigungen und Zielsetzungen der Wirtschaftsprüfer als Einflußfaktoren auf die Betriebsgröße

Die im Anhang zu dieser Arbeit gegebene Übersicht über die Unternehmungsformen im Wirtschaftsprüfungswesen zeigt, daß der weitaus überwiegende Teil der Wirtschaftsprüfungsbetriebe Einzelkanzleien sind, Betriebe also, deren Eigentum und Leitung sich in der Hand eines einzigen

Wirtschaftsprüfers befinden³⁹⁾. Die nächstgrößte Gruppe von Wirtschaftsprüfungsbetrieben ist dadurch gekennzeichnet, daß mehrere Berufsangehörige sich in die Inhaberschaft und Betriebsführung teilen, so bei allen Sozietäten, Personalgesellschaften und einem Teil der G. m. b. H. und A.G. Nur bei einer vergleichsweise geringen Zahl von Wirtschaftsprüfungsbetrieben fallen Eigentum und Leitung teilweise oder völlig auseinander (bei den meisten A.G. und einigen G. m. b. H.). Wir schätzen den Anteil dieser Betriebe auf unter 5 %. Demnach bestimmen in über 95 % aller Fälle Wirtschaftsprüfer als Inhaber und Leiter.

Damit rückt aber die Person der Wirtschaftsprüfer in den Mittelpunkt des Interesses, insbesondere hinsichtlich der Frage, welche ökonomischen Zielsetzungen in diesem Beruf verfolgt werden.

Da wir dieses menschlich-subjektive Element im Bereich des Wirtschaftens am Beispiel der Betriebsgröße behandeln wollen, haben wir unser Augenmerk vor allem darauf zu richten, ob die aus der Persönlichkeit geborene ökonomische Zielsetzung bei Wirtschaftsprüfern dazu geeignet ist, jede beliebige Betriebsgröße zu realisieren. M.a.W.: ob und, wenn ja, welche Wirtschaftsprüfer als echte Unternehmer anzusehen sind.

Ein Blick auf die Praxis des Wirtschaftsprüfungswesens, wo die Klein- und Kleinstbetriebsform vorherrscht, zeigt bereits, daß die Mehrzahl der Berufsangehörigen nicht dem unternehmerischen Typ zugerechnet werden kann. Dieses Ergebnis verwundert nicht, wenn man Art und Dauer des Werdegangs zum Wirtschaftsprüfer in Betracht zieht und sich dann noch überlegt, daß freier Beruf und Unternehmergeist einander zwar nicht ausschließen, aber selten gemeinsam angetroffen werden. Zudem verhalten sich die freiberuflichen Leistungen selbst gegenüber dem Betriebsgrößen-Problem indifferent; d.h. ihre Hervorbringung ist von keiner bestimmten Betriebsgröße abhängig.

Dem Charakter des freien Berufes — und zugleich derjenigen Menschen, die sich einen freien Beruf erwählt haben — entspricht eine weitgehende Selbständigkeit bei der Berufsausübung. Diesem Umstand hat das Wirtschaftsprüfer-Berufsrecht dadurch Rechnung getragen, daß es eine Berufsausübung nur in Positionen ohne fachliche Weisungsgebundenheit zuläßt: als selbständiger Einzelprüfer, als Partner in einer Sozietät bzw. als Gesellschafter in einer Personalgesellschaft, als Mitglied der Geschäftsführung bzw. des Vorstandes in einer Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaft oder als zeichnungsberechtigter Vertreter eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

³⁹⁾ Von den 956 Hauptbetrieben sind allein 715 Einzelkanzleien. Hinzukommt noch eine unbekannte Zahl an Ein-Mann-G.m.b.H., sog. Einzelkanzleien m.b.H.". Ebenso bestehen die Niederlassungen — auch die von Gesellschaften — vielfach als Einzelpraxen. Rechnet man ferner die 155 Einzelbetriebe, deren Inhaber daneben noch Geschäftsführer von einer oder mehreren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind, hinzu, so käme man auf einen Anteil von etwa 80 % der Einzelbetriebe an der Gesamtzahl der am 1. 1. 60 in der Bundesrepublik und West-Berlin zugelassenen Wirtschaftsprüfungsbetriebe.

So alt wie das Berufsrecht ist auch der Streit darüber, ob die den Angestellten kennzeichnende Weisungsgebundenheit an den Arbeitgeber mit der Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüfers vereinbar sei. Man fand jedoch in zutreffender Erkenntnis der Tatsache, daß nicht jeder Wirtschaftsprüfer unternehmerischen Geist besitzt, der nun einmal zur Leitung eines Betriebes und zur Übernahme der mit der Eigentümerschaft an einem Betrieb verbundenen Risiken erforderlich ist, den u.E. richtigen Weg, einerseits zwar für die fachliche Weisungsungebundenheit zu sorgen, ohne die Berufsausübung im Angestelltenverhältnis auszuschließen.

Man folgte mit dieser Regelung also dem Gedanken, den Wirtschaftsprüfern ohne unternehmerische Begabung einen ihren Anlagen, Neigungen und persönlichen Zielsetzungen gemäßen Rahmen bei der Berufsausübung zu gewähren.

Den Gegensatz hierzu bilden die unternehmerisch veranlagten Wirtschaftsprüfer, die ihren höchsten Nutzenstiftungseffekt nicht in beruflich-fachlichen, sondern in unternehmerisch-dispositiven Tätigkeiten erzielen. Sie sind danach bestrebt, die Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die sie allein oder mitverantwortlich leiten, zu einer Größe zu führen, die ihren Zielsetzungen und dispositiven Fähigkeiten entspricht. Dieser Typ des Wirtschaftsprüfers besitzt Ehrgeiz und Willen, Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetriebe zu erweitern, in gleichem Maße wie die Kenntnis der Menschenführung, um Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben vorzustehen. Für diese Berufsangehörigen ist jede Betriebsgröße wirtschaftlich, die es ihnen erlaubt, ihr dispositives Können voll zu entfalten. Es handelt sich dabei in erster Linie um die Großbetriebsform, ferner aber auch um eine Kapazität, die an der Obergrenze der Kleinbetriebszone liegt. Beide Betriebsgrößen bieten die Möglichkeit zu überwiegend dispositiver Tätigkeit, die letztgenannte insbesondere bei einer geplanten Betriebsausdehnung über die weniger wirtschaftliche Mittelbetriebszone hinweg zum Großbetrieb. Geringere Betriebsgrößen hingegen vermögen das dispositive Potential des unternehmerischen Wirtschaftsprüfers nicht voll auszunutzen und sind daher für diesen nicht als optimal zu erachten.

Zwischen den beiden Gruppen erstens der Wirtschaftsprüfer ohne jegliche unternehmerische Begabung, für die sich die Berufsausübung als Angestellte (vorzugsweise als zeichnungsberechtigte Vertreter) in Wirtschaftsprüfungsbetrieben am besten eignet, und zweitens derer mit vorherrschend unternehmerisch-dispositiven Interessen besteht eine dritte Gruppe, die sehr zahlreich ist und — dem Anschein nach — dem freiberuflichen Schaffen am ehesten entspricht; es handelt sich dabei um diejenigen Wirtschaftsprüfer, die, ohne besondere unternehmerische Anlagen zu besitzen, ein in jeglicher Hinsicht selbständiges Arbeiten bevorzugen und zu diesem Zweck eine eigene Praxis gründen. Sie bleiben aber in einer Größenordnung verhaftet, welche ihnen selbst eine vorwiegend fachlich-produktive Tätigkeit beläßt und keine hohen dispositiven Anforderungen stellt. Wirtschaftsprüfer dieses Typs finden den für ihre Neigungen passenden Rahmen meistens als Inhaber und Leiter von Wirtschaftsprüfungs-

Kleinstbetrieben. Es kann bei gleichen Prämissen zu etwas größeren Betriebsformen kommen, wenn sich zwei oder mehrere Wirtschaftsprüfer dieses Typs in loser Form (vorzugsweise Sozietät) zusammenschließen. Die Gründe dafür sind unterschiedlich: sie können erstens darin liegen, daß ein Wirtschaftsprüfer allein nicht das notwendige Anfangskapital aufzubringen vermag, zweitens, daß sich Wirtschaftsprüfer mit einander ergänzenden Spezialkenntnissen zusammentun, drittens, daß ein älterer Wirtschaftsprüfer einen jüngeren Berufskollegen aufnimmt, der später einmal den Betrieb allein fortführen soll, usw.

Aus diesen die Neigungen und persönlichen Zielsetzungen der Wirtschaftsprüfer betreffenden Überlegungen ergibt sich, daß die Frage der wirtschaftlichen Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen nicht allein von ökonomisch-rationalen Erwägungen hinsichtlich der Kostengestaltung und der Auftragszusammensetzung, des Verwaltungs- und Risikoproblems bestimmt wird, sondern daß die Anlagen und Interessen der Wirtschaftsprüfer selbst in vorderster Linie über die optimale Form der Berufsausübung und damit auch über die wirtschaftliche Betriebsgröße entscheiden.

Erzielt ein Wirtschaftsprüfer seine besten Leistungen in fachlich-produktiver Arbeit möglichst ohne Risikogefahr, so ist die für ihn optimale Form der Berufsausübung im Angestelltenverhältnis außerhalb der Geschäftsführung zu suchen.

Strebt ein Wirtschaftsprüfer nach allseitiger Selbständigkeit, bevorzugt er dabei aber die fachliche Arbeit vor der dispositiven Tätigkeit, so wird er als Inhaber und Leiter einer kleinen Einzelpraxis (oder als Partner in einer Personalgesellschaft) sein optimales Beschäftigungsverhältnis finden. Von ihm werden aber keine Impulse zur Betriebserweiterung ausgehen.

Für einen Wirtschaftsprüfer des unternehmerischen Typs bietet sich etwa eine Position im Rahmen der Geschäftsführung eines Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebes an, in dem sein dispositives Potential voll genutzt wird. Ferner eignet er sich als Leiter von Einzelkanzleien und Personengesellschaften mit Expansionsabsichten.

H. Zusammenfassendes Ergebnis

Nach den angestellten Erörterungen sind wir in der Lage zu sagen, daß es keine bestimmte optimale Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen gibt.

Vom Standpunkt der wirtschaftsprüferlichen Aufgaben her gesehen hat jede Betriebsgröße ihre Wirtschaftlichkeitsvorteile, da die Aufträge selbst von unterschiedlicher Größe sind, wobei die kleineren Aufträge von Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetrieben in wirtschaftlicherer Weise ausgeführt werden können als von Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieben; Großaufträge hingegen vermögen nur Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe zu erledigen.

Vom Standpunkt des Erwartungsrisikos ist ebenfalls keine Betriebsgrößenordnung als unwirtschaftlich zu bezeichnen. Lediglich die Art und Weise der Betriebsausdehnung wird in Richtung auf ein allmähliches Wachstum beeinflusst, da es erheblich risikoärmer und damit wirtschaftlicher ist als eine sprunghafte Kapazitätserweiterung.

Von den Kosten her gesehen scheidet die Mittelbetriebszone wegen der dort progressiv ansteigenden Verwaltungskosten als Bereich für ein Betriebsgrößen-Optimum aus; wir bezeichneten sie deshalb als Übergangszone auf dem Weg vom Wirtschaftsprüfungsklein- zum -großbetrieb. Um die Durchquerung dieser Zone möglichst schnell zu bewerkstelligen, kann eine raschere Betriebsausdehnung, obgleich sie mit einem höheren Erwartungsrisiko behaftet ist, sogar wirtschaftlicher sein als eine allmähliche Erweiterung.

Wir stellten weiterhin fest, daß die Betriebsgröße auch nicht vom dispositiven Faktor begrenzt wird, da weder technische Probleme der Leitungsorganisation bei wachsendem Betriebsumfang im Wege stehen noch das Ausmaß der Führungsaufgaben in einer Weise zunimmt, daß sie entweder gar nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand bewältigt werden könnten.

Es hängt für die Frage der Betriebsgröße entscheidend davon ab, ob die für die Auswahl der Geschäftsleiter Verantwortlichen die geeigneten Personen finden. Hier sind diejenigen Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften im Vorteil, deren Anteile ganz oder überwiegend im Besitz Berufsfremder liegen. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Wirtschaftsprüfern gehören, werden meistens von den Inhabern geleitet, welche jedoch nicht notwendigerweise die für ihre Position erforderlichen dispositiven Fähigkeiten aufzuweisen brauchen.

Als wesentlichen Einflußfaktor auf die Betriebsgröße erkannten wir schließlich noch die Neigungen und persönlichen Zielsetzungen der Wirtschaftsprüfer selbst. Wir gingen dabei von der Überlegung aus, daß es für jeden Wirtschaftsprüfer eine besonders geeignete Form der Berufsausübung gibt, in welcher er seine höchsten Leistungen erreichen kann. Je nachdem, ob ein Wirtschaftsprüfer entweder die fachlich-produktive Arbeit ohne jegliche unternehmerische Betätigung oder eine vollauf selbständige Position mit mehr beruflicher und weniger dispositiver Arbeit bevorzugt oder den unternehmerischen Typ des Wirtschaftsprüfers verkörpert, dessen wirtschaftlichster Einsatz auf dispositiver Ebene erfolgt, wird man von ihm eine unterschiedliche Einflußnahme auf die Änderung der Betriebsgröße „seines“ Betriebes erwarten dürfen. Ein unternehmerisch begabter Wirtschaftsprüfer — an die Spitze eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes gestellt — wird dahin streben, den Betrieb bis zu einem Punkt auszudehnen, an dem er seine dispositiven Fähigkeiten voll nutzen kann.

Von Wirtschaftsprüfern dieses Typs werden daher die stärksten Expansionstendenzen im Wirtschaftsprüfungswesen ausgehen. Von ihnen darf man auch am ehesten die Erschließung neuer und die Rückeroberung verlorener Aufgabengebiete erhoffen, was sich dann später auf den gesamten Berufsstand auswirkt.

Ob sich ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb ausdehnt oder nicht, hängt also — abgesehen von der allgemeinen Wirtschaftslage — letztlich weniger von Kosten-, Risiko-, Organisations- und anderen Problemen ab als vielmehr von der Frage, ob an seiner Spitze ein unternehmerischer Wirtschaftsprüfer steht oder nicht.

VI. Zur Frage der wirtschaftlichen Unternehmungsform(en) im Wirtschaftsprüfungswesen

A. Gliederung der Unternehmungsformen

Für die hier verfolgten Zwecke genügt es, drei grundsätzlich verschiedene Arten von Unternehmungsformen auseinanderzuhalten:

- 1.) die Einzelpraxis (Einzelprüfer),
- 2.) die Personengemeinschaft (Wirtschaftsprüfergemeinschaft) und
- 3.) die Sach-Gesellschaft (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft).

Damit unterscheiden wir die auf eine natürliche Person bezogene Einzelkanzlei von der auf mehrere natürliche Personen bezogene Personengemeinschaft und der de iure von natürlichen Personen abstrahierte, aufgaben- bzw. sachbezogene Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Zur Einzelpraxis rechnen wir alle Wirtschaftsprüfungsbetriebe, deren Leiter zugleich deren alleinige Eigentümer sind, z.B. auch eine G.m.b.H., deren gesamte Anteile sich in den Händen des leitenden Wirtschaftsprüfers befinden, dgl. eine K.G., deren Kommanditist etwa die Ehefrau des persönlich haftenden Wirtschaftsprüfers ist.

Zu den Personengemeinschaften zählen wir diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, deren Geschäftsanteile sich ausschließlich oder überwiegend in den Händen der leitenden Wirtschaftsprüfer (und deren engsten Familienangehörigen) befinden. Typisch für Personengemeinschaften sind die Rechtsformen der Sozietät (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), der o.H.G. und der K.G., aber auch nicht selten die der G.m.b.H.

Als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bezeichnen wir diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, bei denen Geschäftsführung und Eigentümerschaft auseinanderfallen. Eine Minderheitsbeteiligung der leitenden Personen ändert nichts an dem Charakter der echten Sach-Gesellschaft⁴⁰⁾. Am häufigsten tritt uns die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in den Rechtsformen der A.G. und G.m.b.H., denkbar auch noch in Gestalt der K.G., entgegen.

Die Frage, ob es eine schlechthin optimale Unternehmungsform gibt oder ob wenigstens eine Unternehmungsform gegenüber den anderen gewisse Wirtschaftlichkeitsvorteile aufweist oder aber ob alle Unternehmungsformen ihre wirtschaftliche Daseinsberechtigung haben, läßt sich nicht ohne weiteres beantworten, was man allein aus der Tatsache ersieht, daß von der Einzelkanzlei bis zur A.G. alle Rechts- und Unternehmungsformen in der Praxis bestehen.

⁴⁰⁾ Der Ausdruck Kapitalgesellschaft entspricht nicht immer den Tatsachen, bspw. nicht im Wirtschaftsprüfungswesen. Er ist aus der Geschichte dieser Unternehmungsform herzuleiten, als zu Zeiten der ostindischen Kompanie und der Gründung der anlageintensiven Eisenbahn- und Reedereigesellschaften der Gedanke der Kapitalbeschaffung im Vordergrund stand.

B. Die Wirtschaftlichkeit der Unternehmungsformen in Abhängigkeit von den Aufgaben der Wirtschaftsprüfung

1.) Fragestellung

Bei der Untersuchung der Wirtschaftlichkeit der verschiedenen Unternehmungsformen muß zunächst deren Fähigkeit zur Nutzenstiftung beobachtet werden. Wir stellen uns hierbei die Frage, welche Unternehmungsformen bei der Durchführung der Wirtschaftsprüfungs-Aufgaben besondere Wirtschaftlichkeitsvorteile aufzuweisen haben, die es ihnen ermöglichen, ohne besondere Kostenaufwendungen bessere Leistungen zu erbringen, mithin einen höheren Nutzenstiftungseffekt zu erzielen.

2.) Gliederung der Wirtschaftsprüfungs-Aufgaben

Die Aufgaben der Wirtschaftsprüfung wollen wir im Hinblick auf den hier verfolgten Zweck in

- erstens Daueraufträge (Besorgung von langfristigen Treuhandschaften, laufende Beratungen auf betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Gebieten,
- zweitens wiederkehrende Aufträge (insbesondere die pflichtmäßigen und freiwilligen Abschlußprüfungen) und
- drittens Sonderaufträge (z.B. einmalige Prüfungen, Begutachtungen, Spezialberatungen, Interims-Treuhandgeschäfte)

gliedern.

3.) Daueraufträge und Unternehmungsform

a) Die langfristigen Treuhandaufgaben

Für langfristige Treuhandbesorgungen eignen sich vor allem solche Wirtschaftsprüfungsbetriebe, deren rechtlicher und wirtschaftlicher Bestand auf lange Sicht gesichert ist. Betrachten wir diese Frage zunächst von einem juristischen Aspekt: eine Rechtsform mit „Ewigkeitswert“ ist dem deutschen Recht unbekannt; wohl aber lassen sich erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Beständigkeit der einzelnen Rechtsformen in der Praxis feststellen.

Die Einzelfirma hängt in ihrer rechtlichen Existenz allein vom Inhaber ab. Stirbt er, zieht er sich aus dem Berufsleben zurück, oder nimmt er ein anderes Amt an, so erlischt die Firma, sofern kein Nachfolger gewonnen werden konnte.

Die Personengemeinschaften unterscheiden sich von der Einzelkanzlei vor allem dadurch, daß ihre Existenz von mehreren Personen getragen wird.

Die Kapitalgesellschaften sind grundsätzlich nicht an Personen, sondern an eine Aufgabe gebunden. Sie stellen ihre Existenz nur dann ein, wenn entweder die Aufgabe erlischt oder die Eigentümer die Auflösung

der Gesellschaft beschließen. Diese Einstimmigkeit bei den Anteilseignern ist aber umso schwerer zu erzielen, je größer die Anzahl der Gesellschafter ist. Deshalb ist die Existenz der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit breit gestreutem Anteilseigentum relativ gesichert.

Diese Überlegungen sprechen zunächst für die Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften. Aber auch in anderer Hinsicht gewährleisten sie den Treugebern eine größere Sicherheit für das Treugut: in personenbezogenen Wirtschaftsprüfungsbetrieben können — nach außen unbemerkt — Gesellschafteränderungen eintreten, die auf Art und Form der Geschäftsleitung und Auftragsdurchführung von erheblichem und für den Treugeber nicht immer gewünschtem Einfluß sind. Z.B. kann die Aufnahme eines neuen Partners (unter Fortführung der alten Firma) Anlaß zu einer Schwerpunktverschiebung sein, in deren Zuge der Treuhandsektor nur noch nebenbei als Anhängsel der Beratungsabteilung fortgeführt wird.

Auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hingegen können Veränderungen in der Zusammensetzung der Gesellschafter und der Geschäftsführung ohne wesentliche Bedeutung bleiben; denn bei ihnen kann die Satzung so gestaltet werden, daß die darin niedergelegte grundsätzliche Einstellung zu den Aufgaben und ihrer Durchführung die Richtschnur für das Verhalten der jeweiligen Gesellschafter bilden und die Geschäftsführer bei ihren Entscheidungen binden. Eine Änderung der Satzung setzt die Zustimmung von mindestens drei Vierteln der Anteilseigner voraus, eine Mehrheit, die vor allem bei den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nur schwer zu erreichen ist, wenn es um grundlegende Fragen der Berufsausübung geht.

Wegen dieser zentralen Stellung der Satzung und ihrem gut gesicherten Bestand ist es jedem Treugeber zu empfehlen, vor Erteilung des Auftrags sie einzusehen. Sie besitzt indes dort nur geringen Aussagewert, wo sie leicht geändert werden kann (also bspw. bei Ein-Mann-Gesellschaften). Nur bei wirklich sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsbetrieben gewährt sie dem Treugeber einen zuverlässigen Einblick in die Wirtschaftsweise des Betriebes.

Dem Treugeber bieten Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften ferner den Vorzug, in ihrem Grund- bzw. Stammkapital eine Haftungsbasis (neben der beruflichen Pflichtversicherung) offen auszuweisen, ein Vorzug, den Bertenrath besonders hervorhebt, wenn er sagt: „Die Kapitalgesellschaften zeigen offen, bis zu welchem Betrage sie im Falle der Schadensersatzpflicht haften, nämlich mit ihrem Grund- bzw. Stammkapital. Mit den Personalgesellschaften (und Einzelkanzleien. Der Verf.) ist stets eine persönliche Haftung seitens der Gesellschafter bzw. eines Gesellschafters verbunden, deren Höhe und Sicherheit nicht offenliegt, sondern erst im Klagewege feststellbar ist. Der Sicherheitskoeffizient gewinnt besonders bei Treuhandgesellschaften i.e.S., bei denen oft große Vermögen auf dem Spiele stehen, an Bedeutung . . . “⁴¹⁾.

⁴¹⁾ Bertenrath, Ernst W.: Organisationsprobleme der Revisions- und Treuhandbetriebe. Krefeld 1929, S. 37

Außerdem sind den Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften durch Gesetz oder vielfach auch durch Satzung Überwachungsinstitutionen (z.B. Aufsichtsrat und Pflichtabschlußprüfer) vorgeschrieben, die das für Treugeber überaus wichtige Veruntreuungsrisiko stark einschränken.

Die beiden letztgenannten Gesichtspunkte lassen es verständlich erscheinen, daß die zum alleinigen oder überwiegenden Zwecke der Treuhandbesorgung errichteten Betriebe die Rechtsform einer Aktiengesellschaft erhielten. Der häufig als Begründung für die Wahl dieser Rechtsform genannte Gesichtspunkt der Haftungsbeschränkung des Treuhänders tritt u.E. hinter diesen Überlegungen zurück.

Hinzukommt, daß viele Treuhandgeschäfte einen so umfangreichen Bearbeitungsapparat (Zusammenwirken von Wirtschaftsprüfern, Juristen, Betriebs- und Volkswirten) erfordern, den ein Einzelprüfer oder eine Personengemeinschaft i.d.R. nicht aufzubringen vermag, so daß die Auftraggeber derartiger Mandate von vorneherein auf die Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe angewiesen sind.

Es gibt aber auch unter den langfristigen Treuhandschaften solche, die ein besonderes persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Auftraggeber und Wirtschaftsprüfer erheischen (man denke bspw. an Testamentvollstreckungen). Dem Treuhänder obliegen im Zusammenhang damit häufig noch Beraterfunktionen. Derartige Aufträge werden meistens aufgrund persönlicher Präferenzen vergeben und fallen größtenteils in den Wirkungskreis von Einzelkanzleien.

Die umfangreichen — und lohnenden — Treuhandgeschäfte, insbesondere auf internationaler Ebene, aber werden nahezu ausschließlich von den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften besorgt⁴²⁾.

b) Die laufenden Beratungsaufgaben

Der Erfolg von Beratungen für den Auftraggeber hängt hauptsächlich von zwei Faktoren ab: erstens von der Qualität (insbesondere dem Fachwissen und der überbetrieblichen Erfahrung) des Beraters selbst und zweitens von der Qualifikation der Beratungsabteilung, die hinter ihm steht.

Bei wenig umfangreichen Beratungsaufträgen genügt zur ordnungsmäßigen Erledigung zumeist der „Apparat“ eines Einzelprüfers. Außerdem besitzt gerade bei kleinen Auftraggebern der psychologische Einflußfaktor der persönlichen Beratung und des zwischenmenschlichen Vertrauensverhältnisses erhöhte Bedeutung und kann sogar als ausschlaggebender Gesichtspunkt bei der Wahl des Beraters bezeichnet werden.

Demgegenüber wird das Beratungsverhältnis mit zunehmendem Auftragsvolumen in wachsendem Maße sachlicher. Diese Tatsache liegt nicht allein am Wirtschaftsprüfungsbetrieb; auch der Mandant sieht den beim in Frage kommenden Wirtschaftsprüfungsbetrieb für Beratungsdienste bereitstehenden Apparat hauptsächlich unter dem Blickwinkel, ob dieser seinen Wünschen und den Erfordernissen des Auftrages genügt.

⁴²⁾ Liebig, Robert: Aus der Treuhandtätigkeit. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 38

Es liegt im Wesen eines „laufenden“ Beratungsdienstes, daß der Auftraggeber vom Berater ein dauerndes Zur-Verfügung-Stehen erwartet. Dieser Wunsch ist insofern verständlich, wenn man bedenkt, daß manche Wirtschaftsprüfungsbetriebe im Laufe der Zeit in Anbetracht des ständig wachsenden Anteils laufender Beratungsmandate zu wirtschaftsberatenden Zweigstellen, oftmals geradewegs zu wirtschaftlichen brain-trusts der auftraggebenden Unternehmungen geworden sind, wie Mills es formuliert⁴³⁾.

In dieser Hinsicht besitzen die durchorganisierten Betriebe der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegenüber den anderen Unternehmungsformen Vorteile. Der Mandant, der einen Einzelprüfer mit einer ständigen Beratung beauftragt, läuft Gefahr, diesen nicht jederzeit in Anspruch nehmen zu können, sei es, daß er krank, auf Berufsreise oder in Urlaub ist. Das Problem der Stellvertretung ist beim Einzelprüfer schwierig zu lösen; denn jeder Stellvertreter wünscht irgendwann einmal, aus dieser Position aufzusteigen und Partner zu werden. Dementgegen steht das Bestreben der meisten Einzelprüfer, alleinige Inhaber und Leiter ihrer Betriebe zu sein und allenfalls kurz vor dem Rückzug in den Ruhestand einen Juniorpartner als Nachfolger heranzubilden. Sieht aber der Stellvertreter keine Aufstiegsmöglichkeit, wird er sich über kurz oder lang selbständig machen oder in einen anderen Wirtschaftsprüfungsbetrieb mit günstigeren Zukunftsaussichten überwechseln. Dabei zieht er regelmäßig eine gewisse Anzahl Mandanten mit sich. Um die Partnerschaft bzw. die Folgen des Weggangs seines bisherigen Stellvertreters zu vermeiden, organisiert der Einzelprüfer seinen Betrieb i.d.R. so, daß in seiner Person sämtliche Fäden zusammenlaufen. Diese Verhaltensweise bringt es mit sich, daß er keine hochqualifizierten Mitarbeiter haben wird und die Mandanten daher auf ihn allein angewiesen sind.

Bei Wirtschaftsprüfer-Personengemeinschaften besteht immerhin die Möglichkeit, daß der eine Partner Vertreter des anderen ist. Die Praxis zeigt jedoch im allgemeinen ein anderes Bild; denn die Partner teilen sich, um Kompetenzstreitigkeiten von vornherein auszuschalten, i.d.R. in die verschiedenen Aufgabenbereiche etwa dergestalt, daß der eine den Prüfungs- und Begutachtungssektor, der andere das Beratungs- und Treuhandgebiet leitet. Bei einer solchen, meistens ganz strikt durchgeführten Trennung kann von einer Stellvertretung untereinander nicht die Rede sein, da nicht nur die Aufgabengebiete, sondern ausgedehnt auch die Mandanten häufig andere sind. Im Grunde besteht gar kein Unterschied zu solchen Sozietäten, deren Partner an verschiedenen Orten praktizieren.

Unter den Personengemeinschaften befinden sich aber auch solche, die den Weg in Richtung auf die Großbetriebsform einschlagen und qualifizierte Mitarbeiter zunächst als Stellvertreter einstellen und später zu Partnern machen. Der größte Teil der Partnerschaften aber kommt einer Bürogemeinschaft zweier Einzelprüfer näher⁴⁴⁾. Sie bergen damit für die

⁴³⁾ Mills, C. Wright: Menschen im Büro. Köln 1955, S. 175

⁴⁴⁾ Vielfach sind Sozietäten, die wir unter die Personengemeinschaften rechnen, bloße Interimsstationen zwischen zwei Einzelkanzleien, und zwar dann, wenn ein älterer Einzelprüfer einen Juniorpartner als Nachfolger bei den Mandanten einführen will, bevor er in den Ruhestand tritt.

Auftraggeber die gleichen, bereits am Beispiel der Einzelpraxis dargestellten Probleme.

Bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften finden wir hingegen i.d.R. eine Organisation vor, die den Mandanten in der Frage der Stellvertretung sichert.

4.) Wiederkehrende Aufträge (insbesondere die pflichtmäßigen und freiwilligen Abschlußprüfungen) und Unternehmungsform

Der Abschlußprüfung kommt in unserem Jahrhundert, da die Vielgestaltigkeit und Unübersichtlichkeit des Wirtschaftslebens so etwas wie eine Barriere des Nichtverstehens und — damit einhergehend — des Mißtrauens zwischen den insiders eines Unternehmens (dem Management) und den outsiders (Aktionären, Gesellschaftern, Kreditgebern, Wirtschaftspresse usw.) geschaffen hat, eine besondere Bedeutung zu: sie ist das Bindeglied zwischen insiders und outsiders, oder besser: sie bestätigt den Außenstehenden die Ordnungsmäßigkeit der internen Vorgänge und beseitigt dadurch bei ihnen das Mißtrauen. Wegen der anerkannten Wichtigkeit müssen daher die zur Bestellung der Abschlußprüfer beauftragten Personen in dieser Frage besonders sorgfältige Überlegungen anstellen, vor allem hinsichtlich der Auswahl der Prüfer.

Der Abschlußprüfer dient den schutzwürdigen Interessen der Anteilseigner, Gläubiger usw. am meisten durch das Hinwirken auf eine möglichst weitgehende Offenbarung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des geprüften Unternehmens. Gelegentlich mag es auf kurze Sicht vorteilhafter erscheinen, über gewisse betriebliche Vorgänge zu schweigen; auf lange Sicht aber ist ein derartiges Verhalten nicht zu vertreten. Zudem gibt es ausreichende Möglichkeiten, Geheimsachen offenzulegen, ohne sie zu publizieren (z.B. durch Mitteilung an den zum Schweigen verpflichteten Aufsichtsrat oder nur an dessen Vorsitzter).

Dieser Tendenz zur Offenlegung steht das Bestreben der meisten Unternehmensführer entgegen, sich gegenüber Außenstehenden aus teils persönlich-egoistischen, teils unternehmenspolitischen Gründen in Schweigen zu hüllen.

Solange diese Interessenkollision nicht ausgeglichen bzw. angeglichen ist, treten bei der Prüfung Reibungswiderstände auf, die erstens die Prüfungsdauer verlängern und damit die Prüfungskosten erhöhen und zweitens den Nutzenstiftungseffekt — besonders für die geprüfte Unternehmung selbst — verringern.

Im Verlaufe der Zusammenarbeit zwischen Unternehmensführung und Abschlußprüfer pflegen sich beide Teile durch Rücksichtnahme auf die sachlich gerechtfertigten Belange der Gegenseite aneinander anzupassen, um Reibungsverluste zu vermeiden und so die Prüfung wirtschaftlicher zu gestalten. Der damit verbundenen Gefahr einer Fraternisierung — Gefahr für die Unbefangenheit des Abschlußprüfers — kann dieser durch turnusmäßige Auswechslung eines Teils des Prüferstabs, so daß etwa ein

Mitarbeiter nicht länger als drei aufeinanderfolgende Jahre bei einem Mandanten prüft, begegnen. Dadurch, daß stets nur ein Teil des Prüferstabs ausgewechselt wird, wahren die im Team verbleibenden Mitarbeiter den von beiden Seiten und im Dienste der Sache erwünschten Fortbestand der Verbindung zwischen Unternehmen und Abschlußprüfer. Nicht zuletzt scheint es uns dieses durch längere Zusammenarbeit entstandene gegenseitige Vertrauensverhältnis zu sein, was sowohl die mit der Auswahl und Bestellung gesetzlich ermächtigten Personen als auch die Unternehmensführer immer wieder veranlaßt, Jahr für Jahr den gleichen Abschlußprüfer zu beauftragen⁴⁵). Hinzukommen mag ferner auch der Wunsch, möglichst wenigen Personen Einblick in die Geheimfächer der geprüften Unternehmung gewähren zu müssen, und die Unsicherheit darüber, wie Anteilsinhaber, Wirtschaftspresse und sonstige Öffentlichkeit ein Abgehen vom bisherigen Wirtschaftsprüfer aufnehmen und welche Schlußfolgerungen sie daraus ziehen würden.

Festzustellen ist jedenfalls das Bestreben der prüfungspflichtigen (und ebenso der freiwillig geprüften) Unternehmen, einen Wechsel des Abschlußprüfers nach Möglichkeit zu vermeiden.

Nun muß aber auch die Existenz des beauftragten Wirtschaftsprüfungsbetriebes so gefestigt sein, damit nicht an ihm das durch Wirtschaftlichkeits-Überlegungen unterstützte Bestreben seiner Auftraggeber nach einer dauernden Verbindung mit ihm als Abschlußprüfer scheitert. Diese Beständigkeit besitzen aber — wie bereits dargelegt — vorzugsweise die sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Sie verfügen i.d.R. auch über den zur Vornahme von Abschlußprüfungen bei Groß-Unternehmen notwendigen Mitarbeiterstab. Den meisten Personengemeinschaften und Einzelkanzleien fehlt erstens die Garantie der Beständigkeit und zweitens der für Groß-Prüfungen erforderliche Apparat⁴⁶). Läßt sich bspw. eine Aktiengesellschaft von einem Einzelprüfer revidieren, so muß sie mit der Möglichkeit rechnen, daß dieser krank wird oder, zumal wenn er schon älter ist, plötzlich stirbt. Bei der einzel- und gesamtwirtschaftlichen Bedeutung der aktienrechtlichen Abschlußprüfung jedoch kann ein derartiges Vorkommnis für die prüfungspflichtige Unternehmung u.U. recht erhebliche Folgen haben — abgesehen von den Anpassungsschwierigkeiten an einen neuen Abschlußprüfer und den Mehrkosten jeder Erstprüfung.

Die angeführten Gesichtspunkte kehren die besonderen Wirtschaftlichkeitsvorteile der sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften heraus. In der Tat wurden — wie Rainer Ludewig in seiner Dissertation nachgewiesen hat — im Zeitraum 1950/51 von den damals bestehenden 2713 Aktiengesellschaften 1025 (= 37,8 %) von nur 27 Wirtschaftsprüfungs-Kapi-

45) Für die Wirtschaftsprüfungsbetriebe selbst stellen die Abschlußprüfungen wegen der ziemlichen Sicherheit ihrer Wiederkehr eine kontinuierliche Abfolge von jährlichen Prüfungshandlungen dar, die eine langfristige Planung und Schwerpunktbildung ermöglicht.

46) Damit einhergehend können sie ihren Mandanten nicht wie die großen Wirtschaftsprüfungsbetriebe die Gewähr bieten, die Prüfungen stets zur richtigen Zeit mit den geeigneten Mitarbeitern durchzuführen.

talgesellschaften geprüft⁴⁷⁾. Zöge man statt der Zahlenangabe eine qualitative Maßgröße heran (z.B. den Anteil am addierten Grundkapital aller 2713 Aktiengesellschaften), so ergäbe sich, daß gerade die größten Aktiengesellschaften überwiegend von sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften revidiert würden⁴⁸⁾. Die Einzelpraxen besitzen aber dort entschiedene Meinungspräferenzen, wo die Mandanten auf ein persönliches Vertrauensverhältnis Wert legen, wo also bspw. die Abschlußprüfung durch einen Beratungsauftrag ergänzt wird.

5.) Sonderaufträge und Unternehmungsform

Bei der Vergabe von einmaligen Sonderaufträgen brauchen die Mandanten nicht auf die Beständigkeit des vorgesehenen Wirtschaftsprüfungsbetriebes zu achten, sondern vielmehr auf seine Eignung, den Sonderauftrag kurzfristig durchführen zu können. Dabei kommt es hauptsächlich auf den zur Verfügung stehenden Apparat (m.a.W. auf die Betriebsgröße), ferner noch auf Art und Grad der zweckdienlichen Spezialisierung an. Die Unternehmungsform spielt im allgemeinen keine Rolle.

Eine Ausnahme bilden lediglich die von Ausländern in Auftrag gegebenen Interims-Treuhandschaften. Sofern die ausländischen Auftraggeber keine Präferenzen gegenüber einem bestimmten in der Bundesrepublik oder West-Berlin ansässigen Treuhandbetrieb — etwa gegenüber der deutschen Niederlassung einer ausländischen Praxis — haben, wenden sie sich i.d.R. an die international bekannten und erfahrenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die ihnen außer der Verpflichtung durch ihren Ruf die Vorzüge der offen ausgewiesenen Haftungsgrundlage und des aufgrund der Kontrolleinrichtungen eingeschränkten Veruntreuungsrisikos bieten.

6.) Zusammenfassendes Ergebnis

Von den Auftraggebern her gesehen ist bei Treuhandgeschäften sowie bei den umfangreichen laufenden Beratungs- und Abschlußprüfungsaufträgen eine Bevorzugung der sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu bemerken, die in zutreffenden Wirtschaftlichkeits-Überlegungen ihre Begründung hat.

Für den Fall weniger umfangreicher Prüfungs- und Beratungsmandate lassen sich starke Präferenzen hauptsächlich individuell-psychologischer Natur gegenüber personenbezogenen Wirtschaftsprüfungsbetrieben feststellen.

Bei der Vergabe von einmaligen Sonderaufträgen schließlich spielt die Art der Berufsausübung — von Ausnahmen bei Interims-Treuhaudaufgaben abgesehen — keine Rolle; derartige Mandate werden entweder

47) Errechnet auf der Grundlage der Zusammenstellung in: Ludewig, Rainer: Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung. Düsseldorf 1955, S. 133 ff.

48) Vgl. Ludewig, Rainer: a.a.O., S. 132 f.

Bei diesen Angaben blieb sogar unberücksichtigt, daß manche Jahresabschlüsse zwar von einem Einzel-Wirtschaftsprüfer bestätigt, in Wirklichkeit aber von einer hinter ihm stehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geprüft wurden.

aufgrund persönlicher Präferenzen oder sachlicher Erwägungen bezüglich Betriebsgröße und Spezialisierung erteilt.

Wir gelangen daher zu dem Ergebnis, daß es — von den Aufgaben her betrachtet — keine allein wirtschaftliche Unternehmungsform im Wirtschaftsprüfungswesen gibt.

C. Der Zusammenhang zwischen Unternehmungsform und Betriebsgröße

Unternehmungsform und Betriebsgröße sind im Wirtschaftsprüfungswesen Begriffe, die häufig nicht klar genug auseinandergehalten werden; vielfach nämlich wird die Einzelkanzlei mit Klein- und Kleinstbetrieb, die Personengemeinschaft mit größerem Klein- oder Mittelbetrieb, die sachbezogene Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieb identifiziert.

Eine derartige Verknüpfung von Unternehmungsformen mit bestimmten Betriebsgrößen ist nicht zwingend und wird durch einen Blick auf die Praxis denn auch an einigen Beispielen widerlegt. Dennoch ist sie nicht gänzlich auf der Luft gegriffen; eine Anzahl von Überlegungen führt tatsächlich zu einer solchen gedanklichen Verbindung:

Bei Einzelkanzleien — wir verweisen dabei auf die im vorausgegangenen Abschnitt angestellte Erörterung des Stellvertretungsproblems bei den einzelnen Unternehmungsformen — streben die Inhaber meistens nach uneingeschränkter Freiheit bei ihrer Berufsausübung, ein Bestreben, das wir für Personen, die einen freien Beruf als Lebensaufgabe gewählt haben, als charakteristisch erkannt haben. Diese Gesinnung aber steht einem Betriebswachstum hemmend entgegen. Vielfach fehlt den Inhaber-Wirtschaftsprüfern auch die unternehmerische Ader, oder eine zu enge Spezialisierung verhindert die Betriebsausdehnung. Schließlich ist noch auf die Schwierigkeit der Einzelkanzleien hinzuweisen, ohne Aufnahme von Partnern die für eine Betriebsvergrößerung notwendigen langfristigen Mittel zu beschaffen.

Personengemeinschaften sind vielfach nur addierte Einzelpraxen; am ausgeprägtesten zeigt sich dies an den Sozietäten, insbesondere an denen mit räumlich (örtlich) getrennt praktizierenden Partnern. Andere Personengemeinschaften sind vorübergehender Natur; als Beispiel erwähnten wir die Interims-Partnerschaft zwischen einem älteren und einem jüngeren Wirtschaftsprüfer, der als Nachfolger des ersteren bei den Mandanten eingeführt werden soll. Insoweit unterscheiden sich die Betriebsgrößenprobleme derartiger Personengemeinschaften nicht von denen der Einzelkanzleien. Was aber die echten Personengemeinschaften anbetrifft, so ist es hauptsächlich die Unbeständigkeit der Gesellschaft (durch Ausscheiden und Neueintritt von Partnern), die einem kontinuierlichen Wachstum des Betriebes entgegensteht. Deshalb erreichen Personengemeinschaften nur selten die Großbetriebsform. Die Finanzierungsfrage läßt sich bei Personengemeinschaften, sofern die persönlich haftenden Partner nicht über ausreichende Mittel verfügen, durch Hinzuziehung stiller Gesell-

schafter oder Kommanditisten lösen. Wollert — selbst Komplementär einer der bedeutendsten deutschen Wirtschaftsprüfer-Personengemeinschaften — kommt in seinem Beitrag zur Frage der zweckmäßigsten Form von Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften zu dem Ergebnis, daß die Kommanditgesellschaft mit der Weiterentwicklung zur Kommanditgesellschaft auf Aktien dem Berufscharakter am gemähesten ist⁴⁹⁾. Die Praxis ist seiner Anregung offenbar nicht gefolgt, wie man aus der geringen Zahl der Wirtschaftsprüfungs-Kommanditgesellschaften und dem gänzlichen Fehlen von Wirtschaftsprüfungs-Kommanditgesellschaften auf Aktien ersehen kann.

Die sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften besitzen zunächst einmal infolge der Unabhängigkeit vom Wechsel der Eigentümer und Geschäftsführer die nötige Beständigkeit, um sich stetig ausdehnen zu können. Entscheidend aber scheint uns zu sein, daß die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften von Anfang an eine kräftigere Eigenkapitalbasis und bessere Kreditbeschaffungsmöglichkeiten besitzen und günstigere Voraussetzungen aufweisen, diejenigen Persönlichkeiten in ihrer Leitung zu haben, welche über die für eine laufende Betriebserweiterung bzw. für die Führung eines Großbetriebs erforderliche Qualifikation in fachlicher, organisatorischer und vor allem unternehmerischer Hinsicht verfügen. Die Gesamtheit der aufgezählten Fakten läßt es verständlich erscheinen, weshalb die sachbezogenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften am ehesten die Großbetriebszone zu erreichen vermochten.

Die Gleichsetzung von Einzelkanzlei mit Klein- bzw. Kleinstbetrieb, von Personengemeinschaft mit größerem Klein- bzw. Mittelbetrieb sowie von Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit Großbetrieb ist daher in gewisser Weise gerechtfertigt.

D. Die Wirtschaftlichkeit der Unternehmungsformen in Anbetracht der durch sie verursachten Kosten

1.) Unternehmungsform und Rechtsform

Im einleitenden Abschnitt über die Gliederung der Unternehmungsformen konnten wir bereits eine gewisse Zuordnung der einzelnen Unternehmungsformen zu bestimmten Rechtsformen feststellen. Einer Einzelkanzlei kam im allgemeinen die Rechtsform der Einzelfirma, einer Personengemeinschaft die Rechtsformen der BGB-Gesellschaft, der o.H.G. oder der K.G., einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zu.

Die verschiedenen Rechtsformen verursachen unterschiedliche Kostenaufwendungen. Wegen der engen Verbindung zwischen Rechts- und Unternehmungsform kann man die Kosten der Rechtsformen in die Untersuchung der Unternehmungsformen einbeziehen. Die Fragestellung lau-

⁴⁹⁾ Vgl. Wollert, Heinrich: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 3, S. 67

tet: welche Unternehmungsform ist ceteris paribus am kostengünstigsten? Ergeben sich aus der unterschiedlichen Kostenbelastung neue, von den bisher gewonnenen Erkenntnissen abweichende Wirtschaftlichkeits-Aspekte einzelner Unternehmungsformen?

2.) Die einmaligen Aufwendungen bei der Gründung

Darunter rechnen wir alle mit der Gründung einer Wirtschaftsprüfer-Praxis bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zwangsläufig verbundenen Aufwendungen. Es sind dies:

	Einzel- kanzlei	Personen- gesellschaft	G.m.b.H.	A.G.
Eintragung i. d. Handelsreg. u. Bekanntmachung	—	x	x	x
Anerkennungs- gebühr (§ 36 WPO)	—	x	x	x
Gerichtl. od. notarische Be- urkundung d. Ges.- Vertrages bzw. d. Satzung	—	—	x	x
Kapitalverkehrsteuer	—	—	x	x
Gerichtl. od. notarische Beurkundung d. Bestellung d. ersten Aufsichtsrats	—	—	—	x

Aus dieser Tabelle ergibt sich, daß die zwangsläufigen Gründungsaufwendungen bei Einzelkanzleien am niedrigsten und bei Aktiengesellschaften am höchsten sind.

Zieht man ihre effektive Höhe in Betracht, wonach sie für die Gründung einer G.m.b.H. mit einem voll eingezahlten Stammkapital von DM 50.000 (Mindesterfordernis gemäß § 28 Abs. 5 WPO) gegenwärtig DM 2.325 betragen⁵⁰⁾, sind sie von derart untergeordneter Bedeutung, daß sie keinen nennenswerten Einfluß auf die Wahl der Unternehmensform ausüben dürften.

⁵⁰⁾ Dieser Betrag errechnet sich folgendermaßen:

Kapitalverkehrsteuer	DM 1.250,—
Anerkennungsgebühr (§ 36 WPO)	„ 500,—
Kosten der Eintragung ins Handelsregister und Bekanntmachung	„ 250,—
Notarkosten: Gründungsprotokoll	„ 250,—
Anmeldung zum Handelsregister	„ 62,50
Umsatzsteuer des Notars	„ 12,50
	<u>DM 2.325,—</u>

3.) Die wiederkehrenden Aufwendungen

Die durch die Rechtsform verursachten wiederkehrenden Kosten sind hingegen von ungleich größerer Bedeutung.

Am bedeutendsten ist die unterschiedliche Kostenbelastung auf der Ebene der Geschäftsführung. Während es für die Rechtsformen der Einzelpraxis und Personengemeinschaften juristisch lediglich eine Leitungsinstanz gibt, was aus der Personengleichheit der Inhaber und Geschäftsführer resultiert, liegen die Dinge bei Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften, bei denen diese Personengleichheit aufgehoben ist, anders.

Hier haben nämlich die Eigentümer das Recht und die Pflicht zur Überwachung der von ihnen eingesetzten Geschäftsführer. Während diese Aufgabe bei Gesellschaften m.b.H. häufig allein von der Gesellschafterversammlung, mitunter aber auch durch einen von ihr delegierten Beirat wahrgenommen wird, sind bei Aktiengesellschaften Aufsichtsrat und Pflichtabschlußprüfer als Überwachungsorgane gesetzlich vorgeschrieben. Die Kosten für die Ausübung dieser Funktionen bedeuten für die betroffenen Wirtschaftsprüfungsbetriebe einen zusätzlichen Aufwandsposten, wozu noch die Ausgaben für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses kommen.

Es wäre jedoch voreilig und verfehlt, die Kosten für die Überwachungsinstanzen als wirtschaftlichkeitsmindernd zu bezeichnen, bedingen sie doch andererseits eine höhere Vertrauenswürdigkeit für Wirtschaftsprüfungsbetriebe dieser Rechtsform. Die Gewißheit, daß über die Vorstandsmitglieder einer Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft ein Aufsichtsrat und ein öffentlich bestellter Abschlußprüfer wachen, gibt manchem Auftraggeber namentlich bei Fehlen von persönlichen Präferenzen eine Art fundierte sachliche Vertrauensbasis. Ganz besonders ist in dieser Hinsicht die Situation der Treugeber zu berücksichtigen, die mitunter erhebliche Vermögensmassen einem Treuhänder anzuvertrauen haben. Ihre größte Sicherheit ist — auch im Hinblick auf ihre Verantwortlichkeit gegenüber den Eigentümern, sofern sie es nicht selbst sind — das durch die Überwachungsorgane stark herabgeminderte Veruntreuungsrisiko.

Einem Mehraufwand steht somit eine erhöhte Wirtschaftlichkeit gegenüber, die sich einmal im tatsächlich verminderten Veruntreuungswagnis der Mandanten äußert, zum anderen aber bereits darin besteht, daß bestimmte Wirtschaftsprüfungsbetriebe wegen der stärkeren Überwachung ihrer Vollzugsorgane überhaupt für die Besorgung umfangreicher Treuhandschaften zur Verfügung stehen.

Bereits die Rechtsform der G.m.b.H. bietet den Treugebern nicht die gleiche Sicherheit wie die der A.G., da ihre Überwachungsorgane weder an Zahl noch an Wirksamkeit die aktienrechtlichen Institutionen erreichen. Sind bspw. der geschäftsführende Wirtschaftsprüfer und dessen Ehefrau die einzigen Gesellschafter einer G.m.b.H., was den Mandanten i.d.R. verborgen bleibt, so entfällt jede Überwachung. Besteht das gleiche Beteiligungsverhältnis bei einer A.G., so ist, wenn nicht der Aufsichtsrat, so

doch immerhin der Abschlußprüfer eine unbedingt objektive und wirk-same Kontrollinstanz.

Auch die Aufwendungen für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses reihen sich in den Kreis der Ausgaben für Sicherungsmaßnahmen zu-gunsten der Auftraggeber ein:

erstens wäre das Institut der Abschlußprüfung ohne die Pflicht zur Veröf-fentlichung des Bestätigungsvermerks wesentlich weniger wirkungsvoll, zweitens erkennt der Mandant aus der Bilanz das haftende Eigenkapital des Wirtschaftsprüfungsbetriebes, eine Angabe, die sich bei den Wirt-schaftsprüfungsbetrieben anderer Rechtsformen nur im Klagewege zu-treffend feststellen läßt.

Zusammenfassend können wir sagen, daß der durch die Unterneh-mungsform verursachte laufende Aufwand bei Einzelprüfern gering, bei Personengemeinschaften — insbesondere bei solchen, die einen berufs-fremden Gesellschafter als Kapitalgeber aufnehmen, der dann gewisse Kontrollbefugnisse hat — bereits höher und bei Wirtschaftsprüfungsgesell-schaften am höchsten ist. Die objektive, d.h. von der Person der leitenden Wirtschaftsprüfer und ihrem Ruf gelöste Vertrauensgarantie ist diesen Aufwendungen umgekehrt proportional. Aus diesem Grund verhalten sich die durch die Unternehmungsform bedingten Kosten keinesfalls wirt-schaftlichkeitsmindernd.

E. Geistiges Kapital als Produktivfaktor

Die Volks- und Betriebswirtschaftslehre kennen drei grundlegende Produktivfaktoren, deren kombinierte Verwendung die Herstellung von Gütern und die Hervorbringung von Leistungen ermöglicht: Arbeit, Boden und Kapital.

Wird von Kapital als Produktivfaktor gesprochen, ist i.d.R. das Sach-kapital gemeint; für die freien Berufe ist aber das geistige Kapital von wesentlich größerer Bedeutung, worauf namentlich Deneke ausdrücklich hinweist⁵¹).

Für den Wirtschaftsprüfungsbetrieb gibt es zwei Erscheinungsformen des geistigen Kapitals: einmal das Wissen und Können der jeweils be-schäftigten Personen, zum anderen aber auch die im Verlaufe des Be-stehens des Betriebes gewonnenen Erfahrungen, welche zusammen mit dem fachlichen Wissen und Können des jeweiligen Mitarbeiterstabs Grundlage und Maßgröße für die betriebliche Leistungsfähigkeit ist. Dies-es geistige Kapital bezieht sich sowohl auf allgemeine Fragen der Berufs-ausübung als auch auf besondere Leistungen innerhalb bestimmter Tätig-keitsgebiete als auch auf die speziellen Probleme der seit jeher betreuten Mandanten. Es umfaßt also die gesamte Leistungsspanne des Wirtschaftsprüfungsbetriebes und kann als die Summe des im Betrieb gespeicherten Wissens- und Erfahrungsschatzes definiert werden. Träger dieses Kapitals ist der Betrieb. Er ist zugleich Mittler, wenn es entweder schriftlich nie-

⁵¹) Deneke, J. F. Volrad: Die freien Berufe. Stuttgart 1956, S. 205 ff.

dergelegt (im Archiv, in einem Weißbuch, in den Arbeitspapieren des Mandanten o.ä.) oder sichtbar angewandt wird (als besonders rationelles Buchungsverfahren, als Organisations- oder Dispositionsplan o.ä.). Ansonsten übernehmen die Mitarbeiter durch mündliche Überlieferung die Mittlerfunktion.

Den Vorgang der Bildung des geistigen Kapitals kann man sich etwa folgendermaßen denken: durch Arbeitsvertrag stellt das Personal als Gegenleistung zum Gehalt seine Leistungskraft in die Dienste des Wirtschaftsprüfungsbetriebs dergestalt, daß dieser Eigentümer der Leistungen wird. Zu den Leistungen gehört aber auch die Mitteilung von bereits an anderer Stelle gewonnenen Erfahrungen, da diese mitentscheidend über die Höhe des Gehalts bestimmen. Zum Begriff des Personals zählen de iure auch die Geschäftsführer bzw. Vorstandsmitglieder von Wirtschaftsprüfungs-Kapitalgesellschaften, nicht jedoch die Inhaber (und zugleich Leiter) von Einzelkanzleien und Personengemeinschaften. De facto darf man aber auch sie unbedenklich in den Kreis derer, die das geistige Kapital in Wirtschaftsprüfungsbetrieben bilden, einbeziehen. Gerade von den Betriebsleitern (Geschäftsführern, Vorstandsmitgliedern) gehen die hauptsächlichsten Impulse und die stärkste Einflußnahme auf die Bildung des geistigen Kapitalfonds aus.

Die Nutzung dieses Kapitalfonds ist jederzeit möglich, ohne daß Kosten entstehen. Dies ist dem Umstand zuzuschreiben, daß die Kosten bereits bei der Bildung des Kapitals anfallen und nicht bilanzierungsfähig sind.

Deneke weist darauf hin, daß das geistige Kapital durch Nutzung ständig geübt und mit dadurch neu gewonnenen Erfahrungen bereichert werde. Die Nutzung bewirke daher hier das Gegenteil von der Nutzung des Sachkapitals: Wertzuwachs statt Wertminderung⁵²⁾.

Infolge der Tatsache, daß die Kosten für die Bildung des geistigen Kapitals in den laufenden Personalaufwendungen enthalten sind, mithin zwangsläufig anfallen, hängt die Wirtschaftlichkeit dieses Kostenaufwands von der Länge und Intensität der Nutzung ab. Je länger und intensiver ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb sein geistiges Kapital nutzt, desto wirtschaftlicher arbeitet er.

Insofern haben diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die aufgrund ihrer sachbezogenen Unternehmungsform zu größerer Beständigkeit neigen, einen — wenn auch nur schwer greifbaren — Wirtschaftlichkeitsvorteil gegenüber Betrieben mit einer von sich aus weniger konsistenten Unternehmungsform.

F. Zusammenfassendes Ergebnis

Wir konnten im Verlaufe unserer Untersuchung zur Frage der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Unternehmungsformen im Wirtschaftsprüfungswesen feststellen, daß die sachbezogene Unternehmungsform einige

⁵²⁾ Deneke, a.a.O., S. 219

bemerkenswerte Wirtschaftlichkeitsvorteile gegenüber den personenbezogenen Unternehmungsformen aufweist. Vor allem ist ihre Fähigkeit zur Bildung eines geistigen Kapitalstocks und zu dessen langanhaltender Nutzung sowie ihre besondere Eignung zur Besorgung umfangreicher Treuhandschaften hervorzuheben.

Bei isolierter Betrachtung der Unternehmungsform würde man daher die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als besonders wirtschaftlich ansprechen müssen.

Nun haben wir aber dargelegt, daß in der Praxis ein — begründeter — enger Konnex zwischen Unternehmungsform und Betriebsgröße besteht. Bei der Diskussion der optimalen Betriebsgröße im Wirtschaftsprüfungswesen erhielten wir das Ergebnis, daß alle Betriebsgrößen — vom Kleinst- bis zum Großbetrieb mit Ausnahme der Mittelbetriebszone — notwendig, nützlich und daher wirtschaftlich sind, um sämtliche anfallenden Aufträge in kostengünstiger Weise bearbeiten zu können.

Bei der Abwägung der Betriebs- und Auftragsgrößenbelange gegen die Bedeutung der Unternehmungsform muß man den ersteren den Vorrang zuerkennen. Ein Blick auf die Praxis zeigt denn auch, daß sich sämtliche Unternehmungsformen und Betriebsgrößen durchsetzen bzw. erhalten konnten.

VII. Der wirtschaftliche Standort von Wirtschaftsprüfungsbetrieben

A. Die Beförderungskosten in Abhängigkeit vom Standort

Die bei Wirtschaftsprüfungsbetrieben anfallenden Beförderungskosten kann man gliedern in

1. Kosten für die Beförderung von Sachen (z.B. Versenden von Prüfungsberichten),
2. Kosten für die Beförderung von Personen (z.B. An- und Rückreise der Prüfer bei auswärtigen Prüfungen, Akquisitions- und sonstige Besuchsreisen der leitenden Wirtschaftsprüfer zu den betreuten Unternehmen) und
3. Kosten für die Übermittlung von Nachrichten (z.B. Telefon- und Telegrammgebühren).

Die Kosten der Beförderung von Sachen sind im allgemeinen gering; auch die Kosten der Nachrichtenübermittlung spielen nur in Ausnahmefällen — z.B. bei laufender Beratung auswärtiger Mandanten — eine Rolle. Die Reisekosten der leitenden Wirtschaftsprüfer und ihrer Mitarbeiter hingegen erreichen oft eine beträchtliche Höhe, was sich, sofern sie den Mandanten weiterberechnet werden, auf den Betrag der Prüfungskosten, ansonsten auf die Höhe der Gemeinkosten des Wirtschaftsprüfungsbetriebs auswirkt. Im erstgenannten Fall stellen sie für den Wirtschaftsprüfungsbetrieb lediglich einen durchlaufenden Posten dar.

B. Die Höhe der Spesen in Abhängigkeit vom Standort

Zu den Spesen rechnen wir die Übernachtungs- und Tagegelder für Mitarbeiter während einer auswärtigen Tätigkeit sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten u.ä. Die Spesen gehören zu dem Kreis der den Mandanten weiterberechnungsfähigen Auslagen. Die Weiterberechnung geschieht entweder in offener Form (z.B. bei aktienrechtlichen Abschlußprüfungen in auswärtigen Unternehmen) oder unsichtbar als Kalkulationsbestandteil bei der Ermittlung von Pauschalhonoraren.

C. Der Auftragsneuzugang in Abhängigkeit vom Standort

Während Mandate, die bereits in Auftrag gegeben sind, wegen der steigenden Wirtschaftlichkeit bei längerer Vertragsdauer selbst aus Gründen eines kostengünstigeren Standorts nur selten gekündigt werden, hängen Herkunft, Art und Umfang von Auftragsneuzugängen mitentscheidend vom Standort eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes ab. So kann man feststellen, daß bei gleicher persönlicher und sachlicher Präferenz gegenüber zwei Wirtschaftsprüfungsbetrieben die örtliche Bevorzugung des nähergelegenen Betriebes bei der Auftragsvergabe ausschlaggebend ist.

Gehört ein Mandant, der einen Auftrag zu vergeben hat, einem Konzern an, dessen Spitze darauf sieht, daß alle Konzernmitglieder von einem bestimmten Wirtschaftsprüfungsbetrieb betreut werden, so überlagert diese von übergeordneter Stelle aufgezwungene Präferenz die eigene Standortspräferenz des unmittelbaren Auftraggebers.

Es ist aber auch der bei erstem Hinsehen irrational anmutende Fall zu beobachten, daß ein Unternehmer bei scheinbar gleicher persönlicher und sachlicher Präferenz gegenüber zwei Wirtschaftsprüfungsbetrieben den entfernteren beauftragt. Die Dinge liegen dabei häufig so, daß der betreffende Unternehmer niemandem innerhalb eines geographischen Umkreises Einblick in seine Geschäftstätigkeit gewähren will, da vornehmlich in kleinstädtischen und ländlichen Bezirken die Schweigepflicht des Wirtschaftsprüfers und insbesondere seiner Gehilfen gewissen Belastungsproben ausgesetzt ist. Man sollte diese Überlegungen des Unternehmers zweckmäßigerweise seiner sachlichen Präferenzstruktur zurechnen.

Von Sonderfällen, deren zwei wir soeben kurz skizziert haben, abgesehen, werden Auftragsneuzugänge hauptsächlich aus der räumlichen Umgebung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe kommen.

Nun stehen aber, wie ein Blick auf die Praxis zeigt, Auftragsart, Auftragszusammensetzung und Auftragsgröße einerseits und Standort andererseits in einer Wechselbeziehung. Man kann nämlich mit einiger Sicherheit voraussagen, welcher Art, Zusammensetzung und Größe die Auftragsneuzugänge sein werden, wenn von einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb gegebener Größe und Spezialisierungsform ein bestimmter Standort gewählt worden ist. Eine tiefergehende Analyse müßte aber u.E. vorher beginnen, nämlich dort, wo die verschiedenen Gesichtspunkte von den Aufgaben und den betrieblichen Problemen her zusammenwirken und die

Standortwahl bestimmen; denn in diesen Überlegungen werden die späteren Folgen der Entscheidung über den Standort bereits antizipiert.

Aus diesem Grunde wollen wir uns im folgenden den Haupteinflussfaktoren auf die Standortwahl zuwenden.

D. Die Haupteinflussfaktoren auf die Standortwahl

1.) Auftragsgröße und Standort

Für einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb, in dem vornehmlich Großaufträge bearbeitet werden, spielt die Frage des Standorts eine geringere Rolle als für einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb mit überwiegend Kleinaufträgen⁵³⁾.

Diese Erfahrungstatsache enthält einige Vergrößerungen. Zunächst einmal bleibt die Relation Gebühren für die Zeit der auswärtigen Tätigkeit zu Beförderungskosten und Spesen sowohl bei Groß- als auch bei kleineren Aufträgen nahezu gleich. Lediglich bei sehr kleinen Aufträgen bekommen die Beförderungskosten mehr Bedeutung und verschieben die Relation in Richtung auf einen höheren Anteil der Nebenkosten. Je länger die auswärtige Bearbeitungsdauer ist, desto weniger fallen die Beförderungskosten ins Gewicht. Spesen und Bearbeitungszeitgebühren stehen ohnehin in einem festen Verhältnis.

Die Vergütung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe enthält, wenn wir von den Pauschalhonoraren einmal absehen, neben der Zeit- aber noch eine Wertgebühr, die im allgemeinen mit dem Umfang der Aufträge wächst. Je höher nun die Wertgebühr für einen Auftrag ist, desto relativ geringere Bedeutung kommt den Zeitgebühren und demzufolge auch den standortbedingten Nebenkosten zu. Von diesem Blickwinkel aus betrachtet erscheint die eingangs erwähnte Erfahrungstatsache wiederum verständlich.

Eine größere Rolle als die Relation Nebenkosten zu Bearbeitungsgebühren spielt jedoch für die auftraggebende Unternehmung die Frage, ob die an den Wirtschaftsprüfungsbetrieb gezahlten Vergütungen überhaupt einen nennenswerten Posten innerhalb ihrer Kostenrechnung ausmachen. Falls sie gegenüber den anderen Aufwandsposten nahezu verschwinden, ist es auch ziemlich gleichgültig, ob sich die Wirtschaftsprüfungsgebühren um Spesen und Beförderungskosten erhöhen oder nicht. Diese Einstellung ist für Großunternehmungen typisch. Bei kleineren Auftraggebern jedoch kommt den Kosten der wirtschaftsprüferlichen Tätigkeit im Rahmen ihrer Gesamtkosten häufig eine größere Bedeutung zu; hier können Kostenvorteile des standortgünstigeren Wirtschaftsprüfungsbetriebs den Ausschlag für eine Bevorzugung geben.

Wo der Punkt ist, an welchem die Auftraggeber den Standort der in Betracht kommenden Wirtschaftsprüfungsbetriebe berücksichtigen, läßt sich nicht exakt bestimmen, weil eben die einzelnen Einflußfaktoren auf

⁵³⁾ Aufgrund unserer bisher gewonnenen Einsichten können wir auch anstelle von „Wirtschaftsprüfungsbetrieb mit Großaufträgen“ von Wirtschaftsprüfungs-Großbetrieb und anstelle von „Wirtschaftsprüfungsbetrieb mit Kleinaufträgen“ von Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetrieb sprechen.

die Auswahl des einen oder anderen Wirtschaftsprüfungsbetriebes nicht isoliert auftreten und daher auch nicht gesondert betrachtet werden. Im übrigen spielen auch die subjektive Meinung des Mandanten, persönliche Beziehungen usw. in diese Entscheidung mit hinein, Faktoren, die ebenfalls eine genauere Aussage unmöglich machen. Lediglich in der Tendenz läßt sich feststellen, daß Großauftraggeber dem Standort der Wirtschaftsprüfungsbetriebe und den davon abgeleiteten Nebenkosten eine geringere Beachtung schenken als kleinere Mandanten.

Diese Tatsache aber zieht für die Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit geringerer Betriebsgröße die Notwendigkeit nach sich, auf Standorterwägungen erhöhten Wert zu legen. Bei der Wahl der Stätte ihrer Berufsausübung müssen sie sich von der Überlegung leiten lassen, wo genügend mittlere und kleinere Unternehmungen, die als Mandanten in Betracht kommen, auf engerem Raum ansässig sind. Sie müssen des weiteren berücksichtigen, ob sich bereits andere Wirtschaftsprüfungsbetriebe am gleichen Ort niedergelassen haben und den Bedarf an wirtschaftsprüferlichen Leistungen decken. Um bei einer noch bestehenden Angebotslücke einen besseren Start zu haben, empfiehlt sich die Zusammenarbeit (evtl. Partnerschaft) mit einem ortsansässigen Wirtschaftsprüfer.

Bei der Begutachtung der Unternehmensstruktur am vorgesehenen Standort muß auch die in Zukunft zu erwartende Entwicklung berücksichtigt werden; denn für einen Wirtschaftsprüfungs-Kleinbetrieb ohne Ausdehnungsabsichten dürfte es nicht ratsam sein, sich an einem in Aufschwung befindlichen Industriezentrum niederzulassen, weil die Gefahr besteht, daß infolge eines raschen Wachstums der einzelnen Unternehmen die in Frage kommenden Aufträge in absehbarer Zeit über die geplante Größe des Wirtschaftsprüfungsbetriebes hinauswachsen. Andererseits wird ein solcher Standort von unternehmerischen Wirtschaftsprüfern bevorzugt werden, da er ihnen die Möglichkeit gibt, den Betrieb in verhältnismäßig kurzer Frist in Einklang mit dem Wachstum der betreuten Mandanten zu vergrößern.

2.) Die Bedeutung des Dienstleistungsprogramms für die Standortwahl

Die grundsätzliche Einsicht, daß den standortbedingten Nebenkosten bei Großaufträgen eine geringere Bedeutung zukommt als bei kleineren Mandaten, ist in dieser Formulierung noch zu grob und bedarf daher einiger Verfeinerungen. Zunächst ist es nicht gleichgültig, welcher Art die Aufträge sind; für Prüfungsaufgaben bspw. trifft diese Feststellung in vollem Umfange zu, desgleichen für Begutachtungen. Für Treuhandschaften spielt das Standortproblem nur dann eine Rolle, wenn damit eine laufende Verwaltungstätigkeit am Orte der Vermögensmasse notwendig ist,

die Treuhandbesorgung also in eine Art laufende Beratung übergeht. Bei einer ständigen Beratung schließlich erlangt das Standortproblem seine größte Bedeutung, und zwar einmal wegen der Beförderungskosten und Spesen, mehr aber noch wegen der jederzeitigen Konsultationsmöglichkeit, die zum Wesen einer laufenden Beratung gehört.

Wir müssen an dieser Stelle jedoch zwei Formen der laufenden Beratung unterscheiden:

- erstens die laufende allgemeine Wirtschafts- und Steuerberatung — meistens als laufende Beratung schlechthin bezeichnet — und
- zweitens die laufende Spezialberatung durch branchenweise spezialisierte Wirtschaftsprüfungsbetriebe.

Zu erstens: Bei der Vergabe von Beratungsaufträgen der erstgenannten Art kommen nur Wirtschaftsprüfungsbetriebe mit einem nahegelegenen Standort in Betracht; selbst wenn die Konsultation ausnahmsweise keine persönliche Anwesenheit des Beraters erfordern würde, sondern auch auf fernmündlichem Wege erfolgen könnte, wäre das Problem der in diesem Fall recht hohen Kosten für den Nachrichtentransport zu beachten.

Für die Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die vorwiegend auf dem Beratungssektor tätig sind, bedeutet dies die Notwendigkeit, ihren Standort an die (potentiellen) Auftraggeber heranzulegen.

Zu zweitens: Von diesem allgemeinen Grundsatz gibt es eine Ausnahme, die nach gegenwärtiger Lage der Dinge gute Aussichten hat, zur Regel zu werden: sie betrifft diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die sich auf eine bestimmte Branche spezialisiert haben und darin einen solchen Ruf besitzen, daß Standortnachteile aufgewogen werden. Hat sich ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb bspw. auf die besonderen Probleme der großen Textileinzelhändler festgelegt, ist es durchaus denkbar (und wirtschaftlich), daß sich ein Hamburger ebenso wie ein Münchener Textilkauflhaus die Erfahrungen dieses Wirtschaftsprüfungsbetriebes zunutze macht. Mit wachsender Klientel steigen — einander gegenseitig bedingend — sowohl der Ruf als auch die Erfahrungsbreite des Wirtschaftsprüfungsbetriebes. Die Nutzenstiftung bei der Erledigung der einzelnen Aufgaben erfährt dadurch gleichfalls eine Erhöhung. Da sich diese Form der Beratung in letzter Zeit immer stärker durchzusetzen vermochte, muß daraus geschlossen werden, daß der Nutzenstiftungseffekt derart spezialisierter Leistungen die standortbedingten Zusatzkosten in der Meinung der Auftraggeber überwiegt.

Wir können unsere Überlegungen folgendermaßen zusammenfassen: Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die einen wesentlichen Teil ihrer Dienstleistungen auf dem Gebiet der ständigen allgemeinen Wirtschafts- und

Steuerberatung sowie als treuhänderische Verwalter mit Beraterfunktionen erbringen, sind in der Wahl des Standorts von dem Sitz ihrer Mandanten bzw. dem Ort der zu verwaltenden Vermögensmasse abhängig; branchenweise oder in anderer Art fachlich spezialisierte Beratungsbetriebe hingegen brauchen diese Rücksicht nicht zu nehmen.

Allerdings wäre auch bei ihnen eine allzu exponierte Lage unwirtschaftlich; ihr optimaler Standort ist dort, wo die Summe der Beförderungskosten zu den Auftraggebern am geringsten ist. Diese Rechnung muß von der wahrscheinlichen Beanspruchung durch die einzelnen Mandanten ausgehen und berücksichtigen, ob etwa mehrere Klienten auf einer Dienstreise besucht werden können. Das Ergebnis dürfte in den meisten Fällen ein zentralgelegener oder ein nahe dem Sitz der Hauptauftraggeber befindlicher Standort sein.

3.) Der Einfluß der Spezialisierung auf die Standortwahl

Aufgrund der im vorausgegangenen Abschnitt für die laufende Beratung gewonnenen Erkenntnis über den Einfluß der Spezialisierung auf die Standortwahl können wir die grundsätzliche Behauptung aufstellen, daß die Standortfrage für einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb umso unwichtiger wird, je spezialisierter seine Leistungen sind.

Diese These wird durch Berücksichtigung der unterschiedlichen Wettbewerbssituationen, die den Wirtschaftsprüfungsbetrieben infolge der Art und des Grades ihrer Spezialisierung entstehen, gestützt.

Unter der Voraussetzung, daß bei den Auftraggebern keine örtlichen, zeitlichen, persönlichen oder sachlichen Präferenzen gegenüber dem einen oder anderen Wirtschaftsprüfungsbetrieb bestehen, bestimmen die Höhe der Gebühren den Auftragszugang eines jeden Wirtschaftsprüfungsbetriebes. Nimmt man weiter an, daß alle Wirtschaftsprüfungsbetriebe ihre Honorarforderungen nach Maßgabe einer Gebührenordnung (z.B. der speziell wirtschaftsprüferlichen Gebührenordnung für Pflichtprüfungen) berechnen bzw. — bei Pauschalhonoraren — kalkulieren, geben die standortbedingten Nebenkosten den Ausschlag für die Beauftragung zugunsten des jeweils standortgünstigsten Betriebes⁵⁴⁾.

Nun ist aber die Prämisse fehlender Präferenzen wirklichkeitsfremd. In der Praxis besitzen nämlich die Mandanten im allgemeinen irgendwelche Bevorzugungsneigungen, die teils objektiver Natur, teils subjektiven Ursprungs sind.

Beginnen wir mit den örtlichen Präferenzen. Bei Fehlen jeglicher Bevorzugungen bewirken die Überlegungen des Mandanten bezüglich der standortbedingten Nebenkosten im Ergebnis den gleichen

⁵⁴⁾ An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, daß unseren standortbezüglichen Überlegungen nur solche Leistungen zugrundeliegen, die nennenswerte standortbedingte Nebenkosten verursachen, also solche, die außerhalb der Räume des Wirtschaftsprüfungsbetriebes durchgeführt werden müssen. Wissenschaftliche Grundsatgutachten etwa sind für die hier angeschnittene Frage unergiebig.

Effekt wie eine örtliche Präferenz. Ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb kann aber selbst durch lokale Spezialisierung zu einer ihm günstigen (örtlichen) Präferenzstruktur bei den potentiellen Auftraggebern im umliegenden Gebiet beitragen. Die Wettbewerbsstellung dieses Wirtschaftsprüfungsbetriebes ist gegenüber gleichartigen Betrieben in seinem Raum sehr stark, da sie nicht nur auf Honorarvorteilen (geringe standortbedingte Nebenkosten), sondern auch auf besonderen Bevorzugungsneigungen bei den Auftraggebern beruht.

Diese Präferenz sichert ihm die Aufträge auch gegenüber konkurrierenden Wirtschaftsprüfungsbetrieben, die zwar entfernter gelegen sind, diesen Standortnachteil jedoch im Wege der Nichtberechnung der standortbedingten Nebenkosten auszugleichen suchen⁵⁵⁾.

Zeitliche Präferenzen hat ein Mandant gegenüber einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der die von ihm gewünschte Leistung baldigst oder zu einem ihm genehmen bzw. von ihm selbst gewählten Zeitpunkt erbringt. Aus dieser Präferenz ziehen insbesondere die noch nicht voll ausgelasteten Wirtschaftsprüfungsbetriebe Nutzen, da sie über ihre freie Zeit entsprechend den Wünschen der Mandanten verfügen können. Größere Wirtschaftsprüfungsbetriebe pflegen mitunter solche Mandate, die wegen ihres geringen Umfangs unterhalb der Wirtschaftlichkeitsschwelle liegen, in geschäftsstillen Zeiten zu bearbeiten, um mit ihrer Hilfe wenigstens noch einen Teil der Fixkosten zu decken. Allerdings besteht bei einer derartigen Hintansetzung der Interessen der Mandanten hinsichtlich des Zeitpunkts der Auftragsdurchführung die Gefahr, daß sie aus zeitlichen Präferenzen gegenüber einem anderen, i.d.R. kleineren Wirtschaftsprüfungsbetrieb zu diesem überwechseln.

Persönliche Präferenzen liegen vor allem dann vor, wenn verwandtschaftliche oder bekanntschaftliche Bindungen zwischen einem (potentiellen) Auftraggeber und dem (oder den) Repräsentanten eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes bestehen. Dabei ist stets auf die möglichen Auswirkungen eines Verstoßes gegen den Berufsgrundsatz der Unbefangenheit zu achten (insbesondere hinsichtlich der Anfechtbarkeit des Testats). Neben den verwandtschaftlichen und bekanntschaftlichen Beziehungen zählt das besondere Vertrauensverhältnis, das einen Mandanten mit einem bestimmten Wirtschaftsprüfungsbetrieb oder einem Sachbearbeiter eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes verbindet, zu den starken persönlichen Präferenzen. Dieses Vertrauensverhältnis ist vor allem bei der Vergabe von Beratungs- und Treuhandaufgaben von besonderer Bedeutung.

In die Rubrik der persönlichen Präferenzen können ferner die erzwungenen Präferenzen eingeordnet werden. Wie wir bereits an anderer

⁵⁵⁾ Der Verf. ist der Ansicht, daß eine derartige Kalkulation (ohne Nebenkosten) keine Form des vom Berufsrecht untersagten Preiswettbewerbs ist, da dieser Gebührenbestandteil nicht zum leistungsbedingten Honorar gehört; den Sinn und Zweck des Preiswettbewerbsverbots sieht der Verf. darin, daß die wirtschaftsprüferliche Leistung, da ihr Nutzenstiftungseffekt von den Auftraggebern ohnehin nicht angegeben und daher auch nicht zutreffend honoriert werden kann, nicht durch gegenseitige Unterbietungen von Seiten der Wirtschaftsprüfer selbst entwertet werden soll.

Stelle kurz erwähnt haben, schreiben die Konzernobergesellschaften ihren Tochterunternehmen vielfach vor, ohne Rücksicht auf eigene Wünsche sich durch einen von ihr bestimmten Wirtschaftsprüfungsbetrieb prüfen, beraten usw. zu lassen. Einer solchen Anweisung liegen entweder irgendwelche Präferenzen seitens der Obergesellschaft oder aber reine Wirtschaftlichkeits- oder Zweckmäßigkeitserwägungen zugrunde (z.B. konzern-einheitliche Rechnungslegung und Prüfung im Hinblick auf den konsolidierten Abschluß, wirkungsvollere Beratung durch genauere Kenntnis der gesamten Konzernverhältnisse, Senkung der Prüfungskosten bei Vornahme der gesamten Konzernprüfung durch einen einzigen Wirtschaftsprüfungsbetrieb).

Diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die sich auf einen bestimmten Konzern spezialisiert haben, nehmen ihren Standort i.d.R. am Sitz des Hauptauftraggebers (meistens die Konzernobergesellschaft). Ein Grund dafür dürfte das Bestreben der Mandanten nach jederzeitiger Konsultationsmöglichkeit sein. Ein anderer Grund liegt in der Entstehungsgeschichte mancher derartig spezialisierter Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die nämlich aus der ehemaligen Revisionsabteilung des Konzerns durch Ausgliederung und Verselbständigung hervorgegangen sind.

Wenden wir uns zuletzt den sachlichen Präferenzen zu, die im Wirtschaftsprüfungswesen wohl am häufigsten auftreten.

Zwischen Betrieben mit gleichartigem Aufgabenprogramm werden sachliche Präferenzen aufgrund besserer Leistungen der bevorzugten Betriebe hervorgerufen, zwischen Betrieben mit unterschiedlichem Aufgabenprogramm entscheidet die besondere Aufgabenstellung im Einzelfall. Handelt es sich bspw. um die Vergabe eines allgemeinen Beratungsauftrags, wendet sich der Auftraggeber an einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb mit allgemeinem Aufgabenprogramm; bedarf er hingegen einer besonders gelagerten Spezialberatung, wird er an einen auf dieses Fachgebiet spezialisierten Wirtschaftsprüfungsbetrieb herantreten. Hat nun ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb auf dem fraglichen Gebiet einen besonders guten Ruf, so können die daraus resultierenden sachlichen Präferenzen u.U. derartig stark sein, daß sie nicht nur die anderen Präferenzen des Auftraggebers, sondern auch seine Erwägungen hinsichtlich der standortbedingten Nebenkosten in den Hintergrund drängen. Vom Wirtschaftsprüfungsbetrieb aus gesehen schafft ihm seine Spezialisierung also eine Wettbewerbssituation, die durch einen breiten monopolistischen Bereich in seiner Nachfragekurve gekennzeichnet ist. Die standortbedingten Nebenkosten spielen daher lediglich beim Wettbewerb zwischen Wirtschaftsprüfungsbetrieben mit gleichartigem Aufgabenprogramm und annähernd gleichen sachlichen Präferenzen seitens der Auftraggeber eine Rolle. Starke sachliche Präferenzen hingegen überlagern i.d.R. Überlegungen der Mandanten bezüglich der standortbedingten Nebenkosten. Je ausgeprägter mithin die sachlichen Präferenzen zugunsten eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes sind, je breiter also der monopolistische Bereich in seiner Nachfragekurve ist, desto weniger Rücksicht braucht er auf seinen Standort zu nehmen.

Dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit folgend sollte der Standort jedoch dort gesucht werden, wo die Summe aller standortbedingten Nebenkosten pro Zeitraum am geringsten ist. Die Durchsetzung dieser Forderung ist allerdings für solche Spezialbetriebe schwierig, die aufgrund der Kurzfristigkeit ihrer Mandate einer erheblichen Auftragsfluktuation unterworfen sind. Für diese Betriebe bietet sich ein zentraler Punkt innerhalb des geographischen Raumes, in welchem sie tätig werden, als vermutlich kostenoptimaler Standort an.

E. Das Problem der Zweigbetriebe⁵⁶⁾

1.) Die Errichtung von Niederlassungen als reines Standortproblem

Bei der Frage nach dem Motiv für die Ausgliederung eines Zweigbetriebes wird mitunter der Standpunkt vertreten, ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb gründe dann eine Niederlassung, wenn sein Geschäftsumfang so groß werde, daß den leitenden Personen die Übersicht erschwert sei. Bei der Darlegung der Frage, ob der dispositive Faktor die Betriebsgröße begrenze, waren wir aber seinerzeit zu dem Ergebnis gekommen, daß dies bei einer zweckmäßigen Leitungsorganisation nicht der Fall ist. Wir stehen daher auf dem Standpunkt, daß Niederlassungen lediglich aus Erwägungen, die den Standort betreffen, gegründet werden.

2.) Einige Zahlenangaben über Zweigbetriebe

Aus der Anlage 1 im Anhang zu dieser Arbeit geht die Zahl der bestehenden Niederlassungen hervor. Aus dieser Aufstellung ergibt sich, daß 54 % der Niederlassungen auf Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften, weitere 24 % auf Gesellschaften m. b. H., 15 % auf Personalgesellschaften und nur 7 % auf Einzelkanzleien entfallen.

Der hohe Anteil der Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebe an der Gesamtzahl der Niederlassungen erklärt sich vornehmlich daraus, daß ihr Auftragsvolumen die Errichtung von Zweigbetrieben überhaupt erst ermöglicht.

Bei der angegebenen prozentualen Verteilung der Niederlassungen auf die Rechtsformen der Berufsausübung muß allerdings berücksichtigt werden, daß mitunter Einzelkanzleien und Sozietäten bei der Durchführung ihrer Aufgaben mit auswärtigen Wirtschaftsprüfungsbetrieben zusammenarbeiten. Auf diese Weise versuchen die kleineren Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die Vorteile der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die eigene Niederlassungen unterhalten können, wettzumachen.

An dieser Stelle ist noch auf die Tatsache einzugehen, daß es hauptsächlich allgemeine Betriebe sind, die Niederlassungen unterhalten. Bei

⁵⁶⁾ Wir erinnern daran, daß wir die Niederlassungen von Wirtschaftsprüfungsbetrieben als weitgehend selbständige Betriebe betrachten, sofern sie der berufsrechtlichen Bestimmung, wonach jeder Zweigbetrieb von einem ortsansässigen Wirtschaftsprüfer geleitet werden muß, genügen.

Spezialbetrieben trifft man nur verhältnismäßig selten auf Außenstellen. Umgekehrt aber ist häufig zu beobachten, daß die Niederlassungen als Spezialbetriebe errichtet werden und sie die über ihren eigenen Geschäftsumfang hinausgehenden Aufgaben an den Zentralbetrieb weiterleiten. Mitunter zwingen die am Ort der Niederlassung herrschenden Verhältnisse zu einer bestimmten Form der Spezialisierung — z.B. bedingt die räumliche Ballung eines Industriezweigs eine branchenmäßige Spezialisierung der in diesem Gebiet praktizierenden Wirtschaftsprüfungsbetriebe.

3.) Die hauptsächlichlichen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen bei der Errichtung von Zweigbetrieben

a) Die Wirtschaftlichkeitsvorzüge von Zweigbetrieben

Der bedeutsamste Vorteil von Niederlassungen ist der Wegfall standortbedingter Nebenkosten für die am Ort des Zweigbetriebs ansässigen Mandanten. Allerdings ist zu beachten, daß durch die Errichtung von Niederlassungen andere standortbedingte Kosten zunehmen. Hierbei ist besonders an die Kosten der Nachrichten- und sonstigen Transporte (Korrespondenz u.ä.) zwischen Hauptverwaltung und Zweigbetrieb gedacht. Während die standortbedingten Nebenkosten bei auswärtigen Arbeiten den Mandanten weiterbelastet werden können, sind die betriebsinternen Transportkosten zwischen Hauptverwaltung und Zweigbetrieb nicht weiterberechenbar. Daher bewirkt die Errichtung einer Niederlassung zunächst einmal eine Steigerung der Betriebskosten.

Der Wegfall der standortbedingten Nebenkosten befähigt die Niederlassung aber, sich in den lokalen Wettbewerb mit den anderen ortsansässigen Wirtschaftsprüfungsbetrieben einzuschalten und dadurch neue Mandanten zu gewinnen.

Da die Niederlassungen i.d.R. eine geringere Betriebsgröße als ihre Hauptverwaltungen aufweisen, werden für sie auch kleinere Aufträge interessant (Die Untergrenze für die wirtschaftlich zu bearbeitende Auftragsgröße liegt bei ihnen im allgemeinen weit unter der ihrer Zentralbüros.). Insgesamt gesehen gelangt ein Wirtschaftsprüfungsunternehmen einschließlich seiner Niederlassungen hinsichtlich der wirtschaftlich bearbeitbaren Auftragsgrößen zu einer breiteren Streuung seiner Aufträge, was man in risikopolitischer Sicht als günstig bezeichnen muß.

Als weiterer Vorteil darf angeführt werden, daß mit dem Hinzukommen neuer Auftraggeber, die von der Niederlassung gewonnen werden, u.U. auch das Geschäftsvolumen der Hauptverwaltung zunimmt, wenn nämlich die zusätzlichen Mandanten Sonderwünsche äußern und diese von der betreffenden Spezialabteilung in der Hauptverwaltung erledigt werden.

Für den Auftraggeber kann es u.U. als besonderer Vorzug einer Niederlassung gegenüber etwa einer lokalen Einzelpraxis gleicher Größe gelten, daß er bei jener aufgrund des dahinterstehenden Hauptbetriebs in

den Genuß des Service eines Wirtschaftsprüfungs-Großbetriebs (verschiedene Ressorts für Spezialfragen u.dgl.) kommt.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, daß es für eine Großunternehmung mit mehreren Zweigwerken wirtschaftlicher (sowohl kostengünstiger als auch im Hinblick auf die einzelwirtschaftliche Nutzenstiftung — z.B. bei einer laufenden Beratung — vorteilhafter) ist, mit einem Wirtschaftsprüfungs-Unternehmen, das ebenfalls über Niederlassungen verfügt, zusammenzuarbeiten als mit einem Wirtschaftsprüfungsbetrieb ohne Außenstellen⁵⁷⁾.

b) Die Wirtschaftlichkeitsnachteile von Zweigbetrieben

Einen Nachteil haben wir bereits genannt: es handelt sich dabei um die Zunahme gewisser standortbedingter Transportkosten zwischen Hauptverwaltung und Niederlassung.

Ein schwerwiegender Nachteil von Zweigbetrieben ist ferner die höhere Fixkostenbelastung des gesamten Wirtschaftsprüfungs-Unternehmens (ein Wirtschaftsprüfungs-Hauptbetrieb mit seinen Niederlassungen). Gedacht ist hierbei vor allem an die Raumkosten und die sowohl im Haupt- als auch in den Zweigbetrieben stark zunehmenden Verwaltungskosten bei Errichtung von Niederlassungen.

Die Folge davon ist eine geringere Elastizität gegenüber Beschäftigungsschwankungen und eine Schrumpfung der kurzfristigen Anpassungsmöglichkeiten aufgrund der regionalen Zersplitterung des Unternehmens.

Diese regionale Zersplitterung erschwert auch die zentrale Willensbildung. Diese leitungsorganisatorische Frage halten wir für eines der hauptsächlichen Probleme von Niederlassungen.

Eine mögliche Lösung dieses Problems stellen wir uns folgendermaßen vor: auf den Gebieten der kurzfristigen Disposition, der Personalbeschaffung und der allgemeinen Verwaltung sollte den Leitern der Zweigbetriebe weitgehend freie Hand gelassen werden. In den grundlegenden Fragen der Berufsausübung und Auftragsdurchführung hingegen sollten einheitliche Grundsätze bei Hauptverwaltung und Niederlassungen bestehen. Nach unserer Ansicht ist eine derartige Einheitlichkeit in den grundsätzlichen Fragen aus mehreren Gründen unerlässlich:

Erstens muß die Geschäftsführung in der Hauptverwaltung über die Grundfragen der Arbeitsdurchführung in den Zweigstellen Kenntnis haben, weil die wichtigen Arbeitsergebnisse (z.B. Berichte, Gutachten) meistens von einem Mitglied der Hauptgeschäftsführung mitunterzeichnet werden, darüber hinaus die Ver-

⁵⁷⁾ Diese Tatsache sieht auch T.A. Wise als sehr bedeutungsvoll an, wenn er Entwicklung und Ausdehnungschancen der großen nordamerikanischen Treuhandgesellschaften (der supranationalen „Big Eight“, der national firms und der semi-national firms) denen der kleineren Treuhandbetriebe (local firms) gegenüberstellt

Vgl. Wise, T. A.: The Auditors Have Arrived. Part I. In: Fortune, November 1960, S. 192

Vgl. zu den behandelten Problemen ebenso Milne, K. L.: The Accountant In Public Practice. London 1959, S. 207 ff.

antwortung für die Niederlassung als wirtschaftendem Betriebsteil in jedem Fall bei der Hauptgeschäftsführung liegt.

Zweitens muß diese Einheitlichkeit im Hinblick auf diejenigen Auftraggeber gewahrt bleiben, die sowohl mit einem Zweigbetrieb als auch mit der Hauptverwaltung in Verbindung stehen (wenn bspw. ein Zweigbetrieb die laufenden allgemeinen Arbeiten, die Hauptverwaltung hingegen Spezialaufträge erledigt).

Drittens hängt der Ruf eines Wirtschaftsprüfungs-Unternehmens so entscheidend von seiner Berufsauffassung und Arbeitsdurchführung ab, daß eine Zersplitterung in den grundlegenden Fragen dem Ruf des gesamten Unternehmens abträglich wäre.

Viertens schließlich ist auch im Hinblick auf die Kontrolle der zweigbetrieblichen Arbeiten und Arbeitsergebnisse eine derartige Einheitlichkeit notwendig.

Die Durchsetzung des zentralen Willens erfolgt am zweckmäßigsten durch regelmäßige Zusammenkünfte der leitenden Personen von Hauptverwaltung und Zweigbetrieben. Derartige Zusammenkünfte bieten außerdem den Vorzug des Erfahrungsaustausches, was zu einer Hebung der Wirtschaftlichkeit bei der Auftragsbearbeitung in sämtlichen Betrieben des Wirtschaftsprüfungsunternehmens beitragen könnte. Darüber hinaus aber ist es erforderlich, das gesamte fachliche Personal in den Zweigbetrieben durch Rundschreiben laufend zu unterrichten. Auf diese Art der Information, ergänzt durch eine ständige Kontrolle der Niederlassungen durch die Koordinationsstelle in der Hauptverwaltung, scheint uns die Durchsetzung des zentralen Willens am besten gewährleistet.

Die Kontrolle muß — dem Standing des Berufs und seiner Angehörigen entsprechend — bei allem Streben nach Wirksamkeit behutsam sein. Im allgemeinen dürfte es bereits ausreichen, die Prüfungsberichte, Gutachten usw. der Niederlassungen laufend oder stichprobenweise auf die Beachtung der von der Zentrale erteilten fachlichen Anweisungen oder Richtlinien durchzusehen. Weitere geeignete Kontrollunterlagen über die Arbeit der Zweigbetriebe wären die periodischen, meistens wöchentlichen Tätigkeitsnachweise deren Mitarbeiter.

Im übrigen gelten für Niederlassungen, was Betriebsgröße und Organisation, Auftragsgröße und Auftragszusammensetzung usw. anbetrifft, die gleichen Grundsätze, wie wir sie für Wirtschaftsprüfungsbetriebe allgemein herausgearbeitet haben. Das bedeutet, daß bspw. das Wachstum von Niederlassungen den gleichen Gesetzen wie andere, selbständige Betriebe unterworfen ist⁵⁸⁾. So entscheidet auch hier in erster Linie die mehr oder minder unternehmerische Begabung der Zweigstellenleiter über die Betriebsgröße, über das Ob und Wie einer Betriebserweiterung usw.

⁵⁸⁾ Dabei ist jedoch zu beachten, daß gewisse Anlaufschwierigkeiten, wie wir sie für neu errichtete Wirtschaftsprüfungsbetriebe genannt haben, bei Niederlassungen nicht auftreten. Auch die Finanzierungsfrage stellt sich für diese günstiger.

VIII. Die Bedeutung der Anpassung für die Wirtschaftlichkeit in Wirtschaftsprüfungsbetrieben

A. Die Wirtschaftsprüfungsbetriebe als Saisonbetriebe

Das immer noch größte Aufgabengebiet vieler Wirtschaftsprüfungsbetriebe sind die Jahresabschlußprüfungen. Wann eine solche Prüfung vorgenommen wird, hängt entscheidend vom Stichtag der Rechnungslegung des Mandanten ab. Im allgemeinen geht das Bestreben der Auftraggeber dahin, daß sich die Prüfung möglichst eng an den Zeitpunkt der Fertigstellung der Bilanz anschließt. Vor allem gilt dies für die aktienrechtliche Prüfung wegen der gesetzlich festgelegten Termine für Aufstellung, Billigung und Verabschiedung des Jahresabschlusses (§§ 125, 126 AktG).

Nun ist aber festzustellen, daß die weitaus überwiegende Mehrzahl aller Unternehmen zum 31. 12. abschließt und — wohl hauptsächlich infolge steuerrechtlicher Vorschriften — dieser Zeitpunkt immer mehr auch zum handelsrechtlichen Stichtag wird.

Dieser Umstand führt dazu, daß sich die Prüfungsarbeiten der meisten Wirtschaftsprüfungsbetriebe in dem Zeitraum Januar bis etwa Juli (also in den 7 Monaten nach Bilanzstichtag) zusammenballen.

Das nächst der Abschlußprüfung wichtigste Aufgabengebiet der Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die laufende wirtschaftliche und steuerliche Beratung, ist im Gegensatz zu den Prüfungsaufgaben keinen Beschäftigungsschwankungen unterworfen, dgl. i.d.R. die Treuhandgeschäfte. Für Begutachtungen läßt sich nicht feststellen, ob sie in einer bestimmten Jahreszeit besonders häufig anfallen. Ihr Einfluß auf die Beschäftigung der Wirtschaftsprüfungsbetriebe ist aber ohnehin im allgemeinen gering⁵⁹⁾.

Wir stellen also fest, daß der Beschäftigungsgrad in solchen Wirtschaftsprüfungsbetrieben, deren Revisionsaufgaben im Rahmen des gesamten Auftragsbestandes von Gewicht sind, während der ersten sieben Monate eines Kalenderjahres besonders hoch ist, in den letzten fünf Monaten hingegen absinkt.

Für derartige Saisonbetriebe ist das Problem der Anpassung von außerordentlicher Bedeutung.

B. Möglichkeiten der Anpassung

1.) Anpassung durch innerbetriebliche Maßnahmen

Wir hatten an früherer Stelle die Personalkosten als intervallfixe Kosten erkannt (auf lange Sicht zwar variabel, kurzfristig jedoch wegen Kündigungsschutz, Personalmangel bei Vollbeschäftigung usw. fix). Es ist infolgedessen nicht möglich, den Mitarbeiterstab entsprechend der unterschiedlichen Beschäftigung erst auszudehnen, hernach wieder zu verringern, ihn einige Monate später erneut aufzufüllen usw.

⁵⁹⁾ Eine Ausnahme hiervon bilden diejenigen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, die sich auf Begutachtungsaufgaben spezialisiert haben.

Die in der Praxis bedeutungsvollste innerbetriebliche Maßnahme zur Anpassung besteht darin, während der Hauptbeschäftigungszeiten freie Mitarbeiter heranzuziehen. Trotz des Umstands, daß den Wirtschaftsprüfungsbetrieben nach Abzug der Umsatzsteuer und der übrigen aus dem Ertrag der freien Mitarbeiter zu deckenden Kosten ein oftmals im Vergleich zu der übernommenen Verantwortung geringer Überschuß verbleibt, ist diese Form der Anpassung im allgemeinen durchaus kostengünstig.

Vor allem ist dieses Verfahren zur Hebung der Wirtschaftlichkeit im gesamten Wirtschaftsprüfungswesen hervorragend geeignet, da die Heranziehung freier Mitarbeiter, die noch nicht voll beschäftigt sind, einen Ausgleich des gesamtberuflichen Beschäftigungsniveaus bewirkt. Namentlich für neugegründete Wirtschaftsprüfungsbetriebe ist die Möglichkeit, mit anderen (voll beschäftigten) Wirtschaftsprüfungsbetrieben in deren Hauptbelastungszeiten zusammenarbeiten zu können, ein Hilfsmittel zur Überbrückung der Anlaufzeit.

Eine weitere Anpassungsmethode ist es, zu Beginn der Hauptbeschäftigungszeit neue Mitarbeiter zunächst zur Probe einzustellen. Ergibt sich während der Probezeit, daß sie sich nicht für die vorgesehene Tätigkeit eignen, entläßt man sie wieder und baut so die Personalkosten vor der Beschäftigungsstillen Zeit ab.

Das Ziel eines dem Verfasser bekannten Wirtschaftsprüfers war es, durch häufigere Neueinstellungen und Entlassungen im Laufe mehrerer Jahre einen Mitarbeiterstab heranzubilden, der für die unterschiedlichen Aufgabenbereiche seines Betriebs optimal geeignet und beliebig einsatzfähig ist.

Die gleiche Wirkung wie mit der Einstellung neuer oder Hinzuziehung freier Mitarbeiter wird durch Verlängerung der Dienstzeit (Überstunden, Feiertagsarbeit) während der Hauptbeschäftigungsperiode erzielt. Für die im Außendienst tätigen Prüfer bedeutet dies zumeist, tagsüber (d.h. in den Dienststunden der geprüften Unternehmung) zu prüfen und abends am Prüfungsbericht zu arbeiten.

Eine Abgeltung der Überstunden wird nur selten vorgenommen, da erstens von qualifizierten Mitarbeitern in allen Berufen⁶⁰⁾ die Leistung von Überstunden, wenn sie sich als notwendig erweisen, ohnehin erwartet wird und zweitens kaum eine wirksame Kontrollmöglichkeit über die von im Außendienst eingesetzten Prüfern angegebenen Überstunden besteht. Für die Wirtschaftsprüfungsbetriebe ist es zudem wesentlich kostengünstiger, statt einer Abgeltung ihren Angestellten während der geschäftsstillen Zeiten Ruhepausen zu gewähren; oder sie können als Ausgleich für die zeitweise Anspannung einen gegenüber Betrieben anderer Wirtschaftszweige längeren Urlaub bieten, was sich außerdem günstig auf die Möglichkeiten der Personalbeschaffung auswirkt.

⁶⁰⁾ Vgl. bspw. § 17 Abs. 3 des Bundes-Angestelltentarifvertrages vom 23. 2. 1961: „... Andere über die regelmäßige Arbeitszeit hinaus geleistete Arbeit dieser Angestellten (der Vergütungsgruppen I bis III) ist durch die Vergütung... abgegolten.“

Manche Wirtschaftsprüfungsbetriebe nutzen die stilleren Zeiten auch dazu, zur Weiterbildung ihrer Mitarbeiter beizutragen, indem sie diese zum Studium von Fachliteratur, Besuch von Schulungskursen und Seminaren usw. anhalten.

Andere verwenden diese Zeiten dazu, Arbeitspläne, Organisations-skizzen, Prüfungsmodelle u.dgl. anfertigen zu lassen mit dem Ziel, die späteren Arbeiten nach Möglichkeit zu vereinfachen, verbessern und beschleunigen.

2.) Anpassung durch zweckmäßige Auftrags-zusammensetzung

a) Prüfungsaufträge mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen

Wie wir bereits zu Beginn dieses Abschnittes dargelegt haben, tritt als Bilanzstichtag infolge der steuerlichen Bestimmungen in immer stärkerem Maße der 31. 12. in Erscheinung. Aus diesem Grunde arbeiten die Wirtschaftsprüfungsbetriebe besonders wirtschaftlich, denen es gelingt, Prüfungsaufträge von Jahresabschlüssen mit möglichst gut gestreuten Stichtagen der Rechnungslegung zu erhalten.

Andererseits jedoch ergeben sich für einen konzerngebundenen Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der eine Mehrzahl von Unternehmungen prüft, die alle einen vom 31. 12. abweichenden Stichtag haben, die gleichen Anpassungsschwierigkeiten wie für die meisten anderen Wirtschaftsprüfungsbetriebe, deren Prüfungsaufträge sich vorwiegend auf Abschlüsse zum 31. 12. beziehen. In solchen Fällen sollte eine Zusammenarbeit zwischen zwei oder mehreren Wirtschaftsprüfungsbetrieben, deren Beschäftigungsschwerpunkte in verschiedenen Zeiträumen liegen, erwogen werden, eine Zusammenarbeit, die für alle Beteiligten wirtschaftlich wäre.

Es ist nach den vorangegangenen Ausführungen ohne weiteres einsichtig, daß ein Wirtschaftsprüfungsbetrieb, der vorwiegend Abschlüsse per 31. 3., 30. 6. oder 30. 9. prüft, erheblich günstigere Wachstumsmöglichkeiten hat als andere Wirtschaftsprüfungsbetriebe; denn jeder zusätzliche Prüfungsauftrag eines Abschlusses zum 31. 12. bedeutet für ihn eine Ausgleichung seines Beschäftigungsniveaus. Prüfungsaufträge per 31. 12. sind aber wegen ihres häufigeren Vorkommens leichter zu erhalten als solche zu anderen Stichtagen.

b) Gewinnung zusätzlicher Aufträge in geschäftsstillen Zeiten

Die hervorragendste Möglichkeit zur Anpassung an Beschäftigungsschwankungen ist zweifellos die, zusätzliche Aufträge in Zeiten des Beschäftigungsrückgangs zu gewinnen. Da jedoch fast alle Wirtschaftsprüfungsbetriebe dieses Bestreben zu der gleichen Zeit haben, das Problem der Beschäftigungsschwankungen aber gerade dadurch auftaucht, daß sich die Aufträge der Wirtschaftsprüfungsbetriebe in den ersten sieben Monaten des Kalenderjahres zusammenballen, sind dieser Möglichkeit der Anpassung enge Grenzen gesetzt.

Dabei wären die Wirtschaftsprüfungsbetriebe bei rein betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise aufgrund ihrer besonderen Kostensituation (überwiegend Fixkosten) in der Lage, den Auftraggebern in geschäftsstillen Zeiten besonders günstige Bedingungen zu stellen. Dementgegen steht jedoch das berufsrechtliche Verbot des Preiswettbewerbs, das sich aber u.E. — wie bereits an früherer Stelle dargelegt — auf die Leistungshonorierung bezieht. Außerhalb deren können die Wirtschaftsprüfungsbetriebe ihren Mandanten in den fraglichen Zeiten gewisse andere Vorteile gewähren, z.B. Erlaß der standortbedingten Nebenkosten, der weiterberechnungsfähigen Schreibkosten usw.

In der Praxis am weitesten verbreitet ist die Vereinbarung von Pauschalvergütungen für einmalige Aufträge (Sonderprüfungen, Gutachten, Spezialberatungen — z.B. Organisationsberatung, Betriebsberatung usw.) während der geschäftsstillen Zeit. Sind Pauschalen festgesetzt, so können die Wirtschaftsprüfungsbetriebe den Zeitaufwand der Auftragsdurchführung in dem berufsrechtlich zulässigen Rahmen variieren und dadurch die Qualität ihrer Leistungen beeinflussen. Man könnte auf diese Weise das Leistungsniveau in geschäftsstillen Zeiten anheben und so die Auftraggeber darauf hinlenken, möglichst viele Aufträge in diese Zeiten zu verlegen.

Insbesondere wäre es günstig, Erstaufträge in geschäftsstillen Zeiten durchzuführen, um sich in der bestmöglichen Weise auf die besonderen Erfordernisse des neuen Mandanten einstellen zu können, wozu während der Hauptbeschäftigungsmonate häufig die Zeit fehlt.

c) Anpassung durch zeitliche Aufgabenverteilung

Bei der Diskussion der optimalen Auftragsgröße hatten wir herausgefunden, daß es für jeden Wirtschaftsprüfungsbetrieb eine angemessene Größenordnung für seine Aufträge gibt, die von unten und von oben her begrenzt ist.

Mit jeder Betriebsausdehnung werden einige bisher in wirtschaftlicher Weise bearbeitete Aufträge zu klein; der Wirtschaftsprüfungsbetrieb hat nun die Wahl, diese Aufträge entweder an kleinere Betriebe von Berufsangehörigen abzugeben, oder aber sie in der geschäftsstillen Zeit zu erledigen. Denn der Ertrag dieser Aufträge ist immerhin noch geeignet, neben den variablen einen Teil der fixen Kosten zu decken, die sonst völlig ungedeckt bleiben würden. Allerdings ist bei einer solchen Behandlung der kleineren Auftraggeber damit zu rechnen, daß diese aufgrund stärkerer zeitlicher Präferenzen gegenüber anderen Wirtschaftsprüfungsbetrieben, die ihre Aufträge in ihnen genehmeren Zeiten durchführen, abwandern.

Ein weiterer Vorschlag zur zweckmäßigen Verteilung der Prüfungsaufgaben ist die Vornahme einer sog. Grundprüfung während der geschäftsstillen Zeit, auf die dann später die Abschlußprüfung aufbaut. Der Vorschlag zu einer Grundprüfung stammt u.W. von Richard Karoli aus dem Jahre 1941⁶¹⁾. Die Grundprüfung hat mehrere Vorteile:

⁶¹⁾ Karoli, Richard: Vereinheitlichung des Prüfungswesens. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 249.

- erstens gleicht sie die Beschäftigungsschwankungen im Wirtschaftsprüfungsbetrieb aus, und zwar gleichgültig, auf welchen Stichtag dessen Abschlußprüfungen hauptsächlich fallen;
- zweitens erleichtert sie den mit der Disposition betrauten Personen die Schwerpunktbildung, da nach Vornahme der Grundprüfung bereits in etwa abgesehen werden kann, mit welchem Ergebnis die Bilanz abschließen wird und wo demzufolge die bilanzpolitischen Möglichkeiten der Unternehmensleitung liegen;
- drittens ist es möglich, die Prüfung besser und genauer durchzuführen. Man könnte bspw. die allgemeinen Prüfungsteile (z.B. Prüfung des Rechnungswesens, insbesondere der Organisation und der Buchhaltung, Prüfung der Kostenrechnung, soweit sie für die Bewertung der Bilanzvorräte herangezogen werden muß, Prüfung der Kasse, der Lohn- und Gehaltsrechnung usw.) in die Grundprüfung verlegen und später nach Fertigstellung des Jahresabschlusses dessen formale und materielle Richtigkeit eingehender als bisher möglich untersuchen.

Trotz dieser offenkundigen Wirtschaftlichkeitsvorteile der Grundprüfung ist sie in Berufskreisen auf Ablehnung gestoßen. Man berief sich vor allem auf die Formulierung des Bestätigungsvermerks, der die Prüfung hauptsächlich auf den bereits vom Vorstand vorgelegten Jahresabschluß abstellt. Auf dem Umweg über die sog. Zwischenprüfungen kann man dann allerdings zu einem ähnlichen Resultat kommen. U.E. jedoch wäre die Konstruktion einer Grundprüfung im laufenden Geschäftsjahr mit einer darauf aufbauenden formalen und materiellen Prüfung des vorgelegten Abschlusses nach Ablauf des Geschäftsjahres von der Systematik her gesehen zu bevorzugen. Gegen die Zwischenprüfungen wenden wir ein, daß sie Bruchstücke sind, die aus dem Rahmen der Gesamtprüfung herausgerissen und vorverlegt werden. Das Schwergewicht der Prüfung liegt bei der Grundprüfung im Geschäftsjahr selbst, bei dem heutigen Prüfungssystem mit Zwischenprüfungen hingegen erst im folgenden Geschäftsjahr. Zudem sind Zwischenprüfungen nicht wie Grundprüfungen in jedem Fall geeignet, die Disposition (insbesondere die Schwerpunktbildung) der Jahresabschlußprüfung i.e.S., d.h. des fertiggestellten Abschlusses, zu erleichtern. Wir müssen daher feststellen, daß das System der Grundprüfung dem System der Zwischenprüfungen in mancherlei Hinsicht überlegen ist.

Literaturverzeichnis

I. Bücher, Handbücher, Sammelbände

- Beham, Peter: Das deutsche Pflichtprüfungswesen. In: Der Wirtschaftsprüfer, Neue Folge, Heft 7. Berlin 1940
- Bertenrath, Ernst W.: Organisationsprobleme der Revisions- und Treuhandbetriebe. Diss. (rer.pol.) Freiburg. Krefeld 1929
- Bredt, Elmendorff, Salin, Semler u.a.: 25 Jahre Wirtschaftsprüfung. Ansprachen und Fachreferate anlässlich der Jubiläumstagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1957
- Bruck, Werner Friedrich: Die volkswirtschaftliche Bedeutung des Wirtschaftsprüfers. In: Der Wirtschaftsprüfer, Heft 3. Berlin 1932
- Bussmann, Karl F.: Betreuung und Prüfung der Unternehmungen. Wiesbaden 1960
- Carey, John L.: Professional Ethics (Das Berufsethos des amerikanischen Wirtschaftsprüfers — CPA —). Bearbeitet von Prof. Dr. Hans Krasensky. In: Schriftenreihe der österreichischen Betriebswirtschaftlichen Gesellschaft, Heft 1. Wien 1953
- CPA-Handbook. Edited by Robert L. Kane Jr., American Institute of Accountants. Volume 1: New York 1951 und 1956. Volume 2: New York 1953 und 1956.
- Deneke, J. F. Volrad: Die freien Berufe. Stuttgart 1956
- Der Wirtschaftstreuhandler. Band IV der Veröffentlichungen des Verbandes Deutscher Diplom-Kaufleute e.V. Berlin 1933
- Ertel, H. A.: Der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und die Pflichtrevision. Leipzig-Berlin-Wien 1932
- Ertel, Hermann Anatol: Wirtschaftsprüfung — ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Band II: Berlin—Wien 1935. Band III: Berlin—Wien—Zürich 1938
- Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Düsseldorf 1954
- Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung. Düsseldorf 1956
- Feuchtwanger, Sigbert: Die freien Berufe — Versuch einer allgemeinen Kulturwirtschaftslehre. München und Leipzig 1922
- Forker, Hans-Joachim: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip und das Rentabilitätsprinzip — Ihre Eignung zur Systembildung. In: Die Unternehmung im Markt, Band 6. Berlin 1960
- Frielinghaus, Otto: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. In: Der Wirtschaftsprüfer, Heft 1. Berlin 1931
- Goetz, Oscar: Treuhandwesen und Wirtschaft. Berlin und Leipzig 1925

- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Band 1: Die Produktion. 3. Aufl. Berlin - Göttingen - Heidelberg 1957.
Band 2: Der Absatz. 2. Aufl., Berlin - Göttingen - Heidelberg 1956
- Hintner, Otto: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft. München - Berlin - Leipzig 1926
- Isaak, Alfred: Revision und Wirtschaftsprüfung. Wiesbaden 1951
- Jäckel, Günther: Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand. Hamburg - Berlin - Bonn 1960
- Kalveram, Wilhelm: Der christliche Gedanke in der Wirtschaft. Köln 1949
- Kellner, Emmy: Die Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers. Diss. (iur.) Köln 1937
- Koch, Waldemar: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. Berlin 1957
- Linke, Wolfgang: Über den Begriff der Wirtschaftlichkeit. Eine betriebswirtschaftliche Untersuchung. Diss. (rer. pol.) Köln. Hannover 1927
- Littleton, A. C., und Yamey, B. S.: Studies in the History of Accounting. London 1956
- Loitsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung. In: Grundlagen der Buchprüfung, Band 1 der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen. Wien 1953
- Loitsberger, Erich: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip — Analyse und Erscheinungsformen. Wien 1955
- Loitsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen. Stuttgart 1961
- Ludewig, Rainer: Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung. Diss.(rer. pol.) Frankfurt/Main. Düsseldorf 1955
- Meltzer, Heinrich: Deutscher Revisoren-Spiegel, Band 1. Berlin - Leipzig - Wien 1927
- Merkle, Franz: Produktivität und Rentabilität. 2. Aufl., Stuttgart 1951
- Mills, C. Wright: Menschen im Büro. Köln 1955
- Milne, K. L.: The Accountant In Public Practice. London 1959
- Nachod, Walter: Treuhänder und Treuhandgesellschaften in Großbritannien, Amerika und Deutschland. Ergänzungsheft XXVIII der Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft. Tübingen 1908
- Peter, Hans: Die sittliche Forderung in der Wirtschaft. Stuttgart 1949
- Prion, Willi: Betriebsprüfung, Wirtschaftsberatung und der Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer, Heft 2. Berlin 1931
- Regierungsentwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) nebst Begründung. Bundestagsdrucksache Nr. 201 (3. Wahlperiode) vom 13. 2. 1958
- Regierungsentwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der vereidigten Buchprüfer (Buchprüferordnung) nebst Begründung. Bundestagsdrucksache Nr. 202 (3. Wahlperiode) vom 13. 2. 1958.
- Revisions- und Treuhandwesen. In: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Band 10. Herausgegeben von Walter Mahlberg, Eugen Schmalenbach, Fritz Schmidt, Ernst Walb. Insbesondere die

- Beiträge von Bünger, Friedrich: Das Revisionswesen in der Rechtsentwicklung (S. 86 ff) und Gerstner, Paul: Die Organisation der Treuhandunternehmungen (S. 55 ff). Leipzig 1926.
- Schigut, Eugen: Kalkulation und Buchführung des Bücherrevisors. Aufwand und Erfolg der freien Berufe. Berlin - Wien 1934
- Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz. 12. Aufl., Köln und Opladen 1956
- Simonis, Walter: Die strafrechtliche Verantwortung des Wirtschaftsprüfers nach den Bestimmungen des Aktienrechts. Diss. (iur.) Köln 1935
- Sozietaufbau, Praxisverwertung, Altersversorgung im freien Beruf. Band IV der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer.
- Stieglitz, Heinrich: Der soziale Auftrag der freien Berufe — Ein Beitrag zur Kulturosoziologie der industriellen Gesellschaft —. Köln und Berlin 1960.
- Thoms, Walter: Rentabilität und Leistung. Stuttgart 1944.
- Voss, Wilhelm: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Stuttgart 1930
- Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung. Berichte über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. und 28. Januar 1955 zu Hannover. Düsseldorf 1955.
- WP-Jahrbuch 1951
- WP-Jahrbuch 1954
- WP-Handbuch 1959
- Wolfslast, Walther: Der Wirtschafts- und Steuerberater — Zulassungsbestimmungen und Berufsgrundsätze. Berlin 1948.

II. Zeitschriftenaufsätze, Vorträge, Stellungnahmen

- Acker, Heinrich: Wirtschaftlichkeitsmessung in Betrieben der Gemeinwirtschaft. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 1, S. 6
- Adler, Hans: Zur Frage der Haftung des Wirtschaftsprüfers bei Pflichtrevisionen. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 265
- Adler, Hans, und Forster, Karl-Heinz: Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.), H. 1, S. 6
- Almond, John. E.: Verhältnisse im Accountant-Beruf in Kalifornien. In: Der Wirtschaftsprüfer 1951 (4. Jg.), H. 10, S. 286
- van Aubel, Peter: Die Organisation des Prüfungswesens der Gemeinden und Gemeindebetriebe. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 300
- van Aubel, Peter: Die Wirtschaftsprinzipien kommunaler Versorgungsunternehmen und der wachsende Energiebedarf. Vortrag vor dem VKU-Landesverband in Kiel am 2. Juli 1957
- van Aubel, Peter: Über den Beruf des Wirtschaftsprüfers. In: Die Wirtschaftsprüfung 1958 (11. Jg.), H. 22, S. 612
- Baatz, Gotthold: Gebührenregelung für freischaffende Berufe und Sachverständige. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 5, S. 144

- Baatz, Gotthold: Die Rechtsgrundlagen der Gebührenordnungen für Sachverständige und freie Berufe. In: Der Wirtschaftsprüfer 1951 (4. Jg.), H. 1, S. 8
- Backmann, Jules: Faktoren der Berechnung von Honoraren in freien Berufen. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 3, S. 64 sowie H. 4, S. 90
- Barrows, W. L.: Die Accountant-Firma. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 10, S. 274
- Baudisch, Roman: Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Prüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 461
- Berger, Georg: Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften? In: Der Betriebsberater 1954, H. 13, S. 389
- Berger, Kurt: Die wirtschaftsberatende Funktion des Wirtschaftsprüfers. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 4, S. 103
- Bericht über die Lage der Mittelschichten. Dem Deutschen Bundestag (3. Wahlperiode) erstattet vom Bundesminister für Wirtschaft. Bonn 1960
- Binder, O.: Zur steuerlichen Abgrenzung der freien Berufe. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 8, S. 375
- Boppel, Rudolf: Alter und Eignung des Wirtschaftsprüfers. Eine Zugschrift. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 11, S. 537
- Bork, Heinrich: Welche Aufgaben stellt die Regelung des Treuhand- und Revisionswesens der Berufspolitik des Wirtschaftstreuhanders? In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 7/8, S. 321
- Braegger, Jean-Louis, und Stehlik, Arnold: Das Wirtschaftsprüfungswesen in Frankreich. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 11, S. 328
- Bredt, Otto: Der Wirtschaftsprüferberuf als Mandat, Programm und Verpflichtung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 446
- Brockhage, Bernhard: Die berufliche Organisation der Wirtschaftsprüfer. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 313
- Brown, John: Accountants in Südamerika. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 3, S. 77
- Buchholz, Dr.: Die Freizügigkeit des Wirtschaftsprüfers. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 267
- Buchholz: Der Wirtschaftstreuhand — ein freier Beruf. In: Der Wirtschaftstreuhand 1935 (4. Jg.), H. 19, S. 411
- Buchholz, Paul: Artikel „Wirtschaftsprüfer (WP)“. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1939, Sp. 2355
- Bundesverband der freien Berufe: Rundschreiben 3/1960 vom 27. Juli 1960
- Buwert, Hans: Der Wirtschaftsprüfer als Treuhänder. In: Der Wirtschaftstreuhand 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 255
- Carey, John L.: Organisation und Aufgaben des Accounting-Berufs in den Vereinigten Staaten von Nordamerika. In: Die Wirtschaftsprüfung 1954 (7. Jg.), H. 1, S. 1 sowie H. 2, S. 30
- Cranstoun, William D.: In welchem Umfange kann die Praxis des Prüfungswesens durch Richtlinien und Normen geregelt werden? In: Der Wirtschaftstreuhand 1938 (7. Jg.), H. 17/18, S. 335

- Dieterich, Wilhelm: Die Bestellung von Wirtschaftsprüfern im Genossenschaftswesen. In: Die Wirtschaftsprüfung 1953 (6. Jg.), H. 1, S. 18
- Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf. Denkschrift über die Entwicklung und Stellung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Wirtschaftsprüferberuf. Januar 1957. .
- Dinkelbach, Heinrich: Die Wirtschaftsprüfung in ihrem Verhältnis zu den anderen Außenprüfungen und zur betriebseigenen Prüfung. In: Der Wirtschaftstreuhand 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 243
- Eckardt, Paul: Nachwuchsfragen im Wirtschaftsprüferberuf. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.) H. 8, S. 378
- Eich, Wilhelm: Die Neuregelung des Revisions- und Treuhandberufs in Deutschland. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 3, S. 106
- Eich, Wilhelm: Die Ausbildung des Wirtschaftsprüfers. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 262
- Eich, Wilhelm: Zur zweckmäßigsten Form der Arbeitsgemeinschaft im Wirtschaftsprüfer-Beruf. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 33
- Eich, Wilhelm: Die Gebührenordnung für Steuerberatung. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 7, S. 212
- Eichelberger: Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters. In: Die Wirtschaftsprüfung 1950 (3. Jg.), H. 10, S. 471
- Eisfeld, Curt: Vom Fallitenbuchhalter zum Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 8, S. 208
- Eisfeld, Curt: Zur Entstehungsgeschichte des Wirtschaftsprüferberufs. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 450
- Ertel, Hermann Anatol: Treuhandgesellschaften in Deutschland. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 318
- Forster, Karl-Heinz, und Adler, Hans: Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.), H. 1, S. 6
- Frey, Günther: Nochmals der „WP-Assistent“. In: Die Wirtschaftsprüfung 1950 (3. Jg.), H. 5, S. 234
- Friedrich, Heinz: Die Entwicklung des Prüfungswesens in der Ostzone. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 4, S. 118
- Gercke, Dr.: „Wirtschaftsprüfer-Genossenschaft“. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 1, S. 19
- Gerstner, Paul: Treuhandbilanzen 1928 im Lichte der Bilanzkritik. In: Zeitschrift für das Treuhandwesen 1929 (5. Jg.), H. 9, S. 111
- Gianessi, Egidio: Das Wirtschaftsprüfungswesen in Italien. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 11, S. 281
- Goetze, Hermann: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 5, S. 136
- Goetze, Hermann: Buchführung und Rechnungswesen des Wirtschaftsprüfers (zugleich ein Beitrag zur Gebührenfrage). In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 2, S. 29

- Goetze, Peter: Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des Wirtschaftsprüfer-Berufs. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1936 (5. Jg.), H. 22, S. 450
- Graff, Bert: Die Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfer und Hausrevision bei der Pflichtprüfung von Konzernen. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1935 (4. Jg.), H. 7, S. 153
- Greiffenhagen, H.: Gehemmte Wirtschaftsprüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 7, S. 290
- Greiffenhagen, H.: Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe. In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.), H. 16/17 S. 413
- Haaker, Karl: Das Prüfungswesen im Saarland. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 55
- Hanner, Per V. A.: Das Prüfungswesen in Schweden. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 10, S. 307
- Hannes, Ottmar: Die Entwicklung des freiberuflichen Prüfungswesens in der Sowjetzone. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 2, S. 48
- Hartz: Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe. Der Vorschlag des Troeger-Ausschusses. In: Die Wirtschaftsprüfung 1954 (7. Jg.), H. 7, S. 159
- Hatry, Paul: Das Wirtschaftsprüfungswesen in Belgien. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 5, S. 119
- Hax, Karl: Betriebswirtschaftlicher Erfolg und Wirtschaftlichkeitsmessung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 1, S. 4
- Hax, Karl: Gegenstand, Entwicklung und gegenwärtiger Stand der Betriebswirtschaftslehre. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 6, S. 3
- Hax, Karl: Wirtschaftsprüferberuf und Wissenschaft. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 468
- de Heer, W. H.: Entwicklung des Accountant-Berufes in Holland. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 4, S. 121
- Henzel, F.: Beratertätigkeit im Dienste der Produktivitätssteigerung. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 11, S. 281
- Heuss, Theodor: Organisationsprobleme der „freien Berufe“. In: Festschrift für Brentano, München und Leipzig 1916
- Hogeweg, G. P. J.: Berufsfragen im Prüfungs- und Treuhandwesen. Generalbericht zum Fachthema 1 der 5. Vollsitzung anlässlich des V. Internationalen Prüfungs- und Treuhand-Kongresses in Berlin 1938. In: Kongress-Archiv 1938, Gesamtwerk Band B, S. 1. Insbesondere die Diskussion dazu, abgedruckt in Band A, S. 122 ff. Beiträge von Mundorf (S. 131 ff), Hogeweg, G.P.J. (S. 134 ff), Adler, Hans (S. 137 ff), Risse, Heinz (S. 139 ff), Rudolf (S. 140 ff), Buchholz (S. 142 ff) u.a.
- Hohn, Erwin: Das Wirtschaftstreuhandwesen der USA vom Kontinent aus gesehen. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 12, S. 328
- Horn, G. F.: Zur Berufsethik und Berufsphilosophie des Wirtschaftstreuhänders. In: Zeitschrift für das Treuhandwesen 1931 (7. Jg.), H. 7, S. 109
- Hutten, Peter: Berufsaussichten und Betätigungsmöglichkeiten der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 271

- Inno, Karl: Wirtschaftsprüfung in Estland. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 7, S. 211
- Jacobi, Werner: Wünsche und Möglichkeiten einer Berufsordnung für die prüfenden sowie die wirtschafts- und steuerberatenden Berufe in den Westzonen. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 7, S. 40
- Jäger, Oskar: Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, insbesondere der Wirtschaftsprüfer. In: Die Wirtschaftsprüfung 1958 (11. Jg.), H. 14, S. 365
- Janssens, C. H. A. J.: Die Gestaltung des Prüfungswesens in den Niederlanden. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 2, S. 40
- Janssens, C. H. A. J.: Das Ordnungs-Strafrecht für Accountants in den Niederlanden. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 11, S. 302
- Karoli, R.: Vereinheitlichung des Prüfungswesens. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 249
- Kersten, Arthur: Gewerbesteuerfreiheit und Ausbildungsgang der Wirtschaftsprüfer. In: Die Wirtschaftsprüfung 1952 (5. Jg.), H. 2, S. 45
- Klemann, Friedrich: Wirtschaftsprüfer — Steuerberater — Sachverständige. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 279
- Klemann, Friedrich: Der WP-Assistent. In: Die Wirtschaftsprüfung 1950 (3. Jg.), H. 2, S. 92 sowie H. 7, S. 333 („Nochmals: Der WP-Assistent“).
- Klinger, Karl: Die Berufsgruppe der Wirtschaftstreuhänder im Verband Deutscher Diplom-Kaufleute. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 316
- Klinger, Karl: Artikel „Treuhänderwesen“. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1939, Sp. 1840
- Knapp, Lotte: Frauen im Wirtschaftsprüfer-Beruf. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 8, S. 244
- Koch, H.: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1951 (N.F. 3. Jg.), S. 160
- Koch, Waldemar: Die Entwicklung des Wirtschaftsprüfungswesens in Berlin. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 3, S. 86
- Koch, Waldemar: Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der englischen Zone. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 4, S. 98
- Koch, Waldemar: Zur Entwicklung des Wirtschaftsprüfungs- und Wirtschaftsprüferwesens in der russischen Zone. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 7, S. 206
- Koch, Waldemar: Das Wirtschaftsprüfungswesen in der Schweiz. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 11, S. 331
- Koch, Waldemar: Zur Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 4, S. 118
- Koch, Waldemar: Verfahren gegen amerikanische Accountant-Gesellschaft. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 11, S. 340
- Koch, Waldemar: Das Wirtschaftsprüfungswesen in Australien. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 12, S. 372
- Koch, Waldemar: Ein Fall von Prospekthaftung — Strafprozeß gegen Accountant. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 11, S. 341

- Koch, Waldemar: Zur schwebenden Berufsregelung der Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 12, S. 356
- Koch, Waldemar: Die britische Berufsorganisation 1949/50. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 12, S. 376
- Koch, Waldemar: Hundert Jahre Berufsgeschichte in Schottland. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 6, S. 162
- Koch, Waldemar: Zur Ethik des Wechsels des Bilanzprüfers in England, in den USA und in Deutschland. In: Die Wirtschaftsprüfung 1955 (8. Jg.), H. 21, S. 506
- Koncok, Gerhard, und Lindemann, Peter: Der Einfluß der Elektronentechnik auf die Arbeit des Wirtschaftsprüfers. In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.), H. 8, S. 193
- Kraayenhof, J.: Probleme der internationalen Prüfungspraxis. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 12, S. 315
- Krajcevic, Franjo: Das Prüfungswesen in Jugoslawien. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 6, S. 159 sowie H. 7, S. 189
- Kühn, Ulrich: Vom Aufgabengebiet einer Treuhandgesellschaft. Möglichkeiten zur Verhütung von Kapitalfehlleitungen. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 11, S. 508
- Lamont, Malcolm: Vergleich des schottischen Chartered Accountant mit dem amerikanischen Certified Public Accountant. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 4, S. 105
- Lauterbach, Max: Die Erzwingung der Pflichtprüfung. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1936 (5. Jg.), H. 9, S. 194
- Le Coutre, Walter: Was soll und was kann die Pflichtrevision im Dienste der Wirtschaftsförderung leisten? In: Zeitschrift für das Treuhandwesen 1931 (7. Jg.), H. 7, S. 102
- Liebig, Robert: Aus der Treuhandtätigkeit. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 36
- Lindemann, Peter, und Konkok, Gerhard: Der Einfluß der Elektronentechnik auf die Arbeit des Wirtschaftsprüfers. In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.), H. 8, S. 193
- Littleton, A. C.: Die Ausbildung des Revisors in den Vereinigten Staaten von Amerika. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 10, S. 234
- Lohmann, Martin: Die Entwicklung des Wirtschaftsprüfungswesens in Brasilien. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 7, S. 212
- Lohmann, Martin: Reformvorschläge im Bilanz- und Prüfungswesen der kanadischen Kapitalgesellschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 9, S. 225
- Lorch, W.: Die Geschäfts- und Betriebsprüfung. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 285
- Maertens, Heinz: Über die Ausbildung von Prüfern bei den WP-Gesellschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 3, S. 57
- Maurer, R.: Nochmals: Sind die Honorarforderungen der Angehörigen der steuer- und wirtschaftsberatenden Berufe im Konkurs des Klienten bevorrechtigt? In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.) H. 16/17, S. 440
- May, Karl: Das Zeitproblem bei der Abschlußprüfung. In: Die Wirtschaftsprüfung 1961 (14. Jg.), H. 1, S. 8

- Mayer-Wegelin, H.: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 4, S. 97
- McMurray, Robert N.: Persönlichkeitsstudien zur Eignungsfeststellung von Nachwuchskräften im Prüferberuf. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 7, S. 176
- Mersmann, Wolfgang: Wirtschaftsprüfer und Steuerrecht. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 466
- Metzner, Max: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 6, S. 172
- Michel, E.: Zur Gestaltung des Wirtschaftstreuhand-Berufs. In: Der Wirtschaftstreuhand 1935 (4. Jg.), H. 19, S. 409
- Möhle, Fritz: Die Unabhängigkeit des Prüfers, Gutachters und Beraters. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 1, S. 23
- Möhle, Fritz: Freiheit und Zwang in der Organisation der freien geistigen Berufe. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 8, S. 35
- Möhle, Fritz: Zur Geschichte und geistigen Grundlage des Wirtschaftsprüferberufs. In: Die Wirtschaftsprüfung 1954 (7. Jg.), H. 23, S. 529
- Möllers, Alfred: Die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 57
- Möllers, Alfred: Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Einzelprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 11, S. 300
- Mönckmeier, O.: Die Stellung des Prüfungs- und Treuhandwesens in der Wirtschaftsordnung. In: Der Wirtschaftstreuhand 1936 (5. Jg.), H. 23, S. 484
- Mundorf, Georg: Gegenstellungnahme zu Berger, Georg: Abschlußprüfungen durch Treuhandgesellschaften? In: Der Betriebsberater 1954, H. 13, S. 390
- Murase, Gen: Die Wirtschaftsprüfung in Japan und das japanische Gesetz über das Prüfungswesen. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 4, S. 91
- Nicolas Jr., C. S.: Erfolgreicher Aufbau der Praxis eines Certified Public Accountant in einer kleinen Gemeinde. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 2, S. 50
- Orenstein, H.: Diplom-Kaufmann und Diplom-Ingenieur in der Wirtschaftsprüfung. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 12, S. 588
- o. V. (ohne Verfasserangabe): Rund um den Wirtschaftsprüfer. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 10, S. 447
- o. V.: Wirtschaftsprüfer — Wirtschaftstreuhand. Tatsachen und Fragen. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 11, S. 513
- o. V.: Neues zum Wirtschaftsprüfer. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 12, S. 582
- o. V.: Zum Tätigkeitsgebiet des Wirtschaftsprüfers. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 7/8, S. 465
- o. V.: Wirtschaftsprüfung und Technik. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 9, S. 536
- o. V.: Zur Lage von Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfer. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 10, S. 614

- o. V.: Weiteres zur Lage von Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfer. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 11, S. 688
- o. V.: Vor Beginn der Beratungen eines überzonalen Berufsausschusses. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 8, S. 35
- o. V.: Zulassung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften zur Steuerberaterstätigkeit. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 9, S. 436
- o. V.: Gutachten zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 12, S. 572
- o. V.: Disziplinierung führender USA-Accounting-Firma. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 2, S. 51
- o. V.: USA Berufsethik des CPA-Bestätigungsvermerk. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 12, S. 329
- Penndorf, Balduin: Beiträge zur Geschichte der Bücher-Revision in Deutschland. In: Festschrift zum 10-jährigen Bestehen des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren e. V. Bezirk Leipzig, 1913.
- Penndorf, Balduin: Entwicklung des Revisionswesens in Deutschland. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 311
- Penndorf, Balduin: Das Institut für Revisions- und Treuhandwesen an der Handelshochschule Leipzig. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 331
- Pius XII, Papst: Der Papst zur moralischen Praxis des Berufs der Wirtschaftsprüfer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 2, S. 47
- Prion, Willi: Betriebsprüfung und Wirtschaftsberatung. In: Der Praktische Betriebswirt 1931 (11. Jg.), H. 5, S. 242
- Rätsch, Herbert: Prüfungsberichte in den USA. In: Die Wirtschaftsprüfung 1952 (5. Jg.), H. 15, S. 361
- Rätsch, Herbert: „Public Relations“ des Wirtschaftsprüferberufs. In: Die Wirtschaftsprüfung 1953 (6. Jg.), H. 20, S. 506
- Raphael, Kurt: Neue Aufgaben für den Wirtschaftsprüfer. In: Die Wirtschaft 1948, H. 4, S. 111
- Reichelt, Johannes: Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften. In: Die Wirtschaftsprüfung 1954 (7. Jg.), H. 6, S. 141
- Revisions- und Treuhandanstalt für die sowjetische Besatzungszone Deutschlands — Satzung. In: Der Wirtschaftsprüfer 1948 (1. Jg.), H. 7, S. 223
- Richter, Artur: Betriebswirtschaftliche Zukunftsrechnung. In: Festschrift zum 60. Geburtstag von Heinz Nicklisch. Berlin 1936.
- Richter, Artur: Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 258
- Riedel, Johannes: Artikel „Beruf“. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1956, Sp. 637
- Riedel, Johannes: Artikel „Berufsbilder“. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1956, Sp. 647

- Rilling, B.: Zur Frage der Gültigkeit von Mandatsschutzbestimmungen in den Arbeitsverträgen angestellter Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater. In: Die Wirtschaftsprüfung 1954 (7. Jg.), H. 13, S. 309
- Röble, Karl: Die Spezialrevisionen. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 280
- Röver, M.: Zur Gewerbesteuerpflicht des Wirtschaftsprüfers. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 4, S. 85
- Schaedel, A.: Der Bund der Buchsachverständigen Deutschlands (eingetragener Verein beeidigter und unbeeidigter Bücherrevisoren — B.d.B.D.). In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 326
- Schmalenbach, Eugen: Der Wirtschaftsprüfer als Krisenwarner. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 2, S. 1
- Schmaltz, Kurt: Der Wirtschaftsprüfer und seine Aufgaben. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 254
- Schmaltz, Kurt: Das Revisions- und Treuhandwesen an deutschen Hochschulen. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 328
- Schmaltz, Kurt: Artikel „Wirtschaftsprüfung“. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1939, Sp. 2366
- Schmidt, Fritz: Wirtschaftsprüfung und Treuhandgesellschaft. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1932, H. 3, S. 169
- Schmidt, Kurt: Der amerikanische Certified Public Accountant und seine Organisation. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 8, S. 245
- Schmidt, Kurt: Das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen in Österreich. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 1, S. 16
- Schnutenhaus, Otto R.: Wirtschaftsprüfer und Treuhandgesellschaft. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 268
- Schönenberger, Beat: Teilhaberabkommen bei Treuhand-, Revisions- und Anwaltsfirmen. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 3, S. 75
- Schröder, Johannes: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfer. In: Die Wirtschaftsprüfung 1956 (9. Jg.), H. 19/20, S. 466
- Schulz, Carl Ernst: Der Wirtschaftsprüfer als Berater für das betriebliche Rechnungswesen. In: Der Wirtschaftstreuhänder 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 263
- Schulz, Carl Ernst: Zeitplanung bei Abschlußprüfungen. In: Die Wirtschaftsprüfung 1949 (2. Jg.), H. 10, S. 446
- Schuster, Walter: Artikel „Wirtschaftlichkeit“. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1939, Sp. 2293
- Senden, Hans: Die Hausrevision. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 288
- Spitzbarth, Reimar: Das Wettbewerbsverbot im Beruf des Wirtschaftsprüfers. In: Die Wirtschaftsprüfung 1955 (8. Jg.), H. 6, S. 122
- Stehlik, Arnold, und Braegger, Jean-Louis: Das Wirtschaftsprüfungswesen in Frankreich. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 11, S. 328

- Stiefelmeier, H.: Unternehmer und Treuhänder. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 9, S. 243 sowie H. 10, S. 270
- Stokvis, W. N. A. F. H.: Bemerkungen zur Entwicklung des Accountantberufes. In: Die Wirtschaftsprüfung 1951 (4. Jg.), H. 6, S. 122
- Stückmann, Rudolf: Organisation und Prüfungspflicht schweizerischer Aktiengesellschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 2, S. 36
- Swoboda, E.: Produktivitätssteigerung im Büro. In: Die Wirtschaftsprüfung 1957 (10. Jg.) H. 10, S. 254
- Turner, E. G.: Die Gebühren des Accountant. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 2, S. 53
- Vatter, William J.: Die „Controller“ — Funktion des Accountant — ein unentbehrlicher Teil der Betriebsführung. In: Der Wirtschaftsprüfer 1953 (6. Jg.), H. 5, S. 113
- Viel, J.: Berufsrecht und Berufsorganisationen der Bücherexperten in der Schweiz. In: Die Wirtschaftsprüfung 1954 (7. Jg.), H. 8, S. 169
- Vogt, Dr.: Berufslehre mit Vorbehalt? In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 10, S. 298
- Vogt, Fritz Johs.: Freie Berufe und Gewerbesteuer. In: Der Wirtschaftsprüfer 1952 (5. Jg.), H. 6, S. 158
- Voß, Wilhelm: Die Entwicklung des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren e. V. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 324
- Walb, Ernst: Wirtschaftsprüfung und Hochschule. In: Der Wirtschaftstreuhand 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 241
- Weiss, Alfred: Berufsgrundsätze in den USA. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 5, S. 40
- Weiss, Alfred: Berufsfragen in England. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 7, S. 45
- Weiss, Alfred: Wirtschaftsprüfung in den USA. In: Die Wirtschaftsprüfung 1948 (1. Jg.), H. 8, S. 39
- Werder, H.: Sonderausbildung der Wirtschaftstreuhand. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 1, S. 1
- Werder, H.: WP-Prüfung und kaufmännische Diplomprüfung — Zur theoretischen Ausbildung der Wirtschaftsprüfer. In: Der Praktische Betriebswirt 1932 (12. Jg.), H. 10, S. 603
- Wilson, J. R. M.: Der Chartered Accountant als Laufbahn. In: Der Wirtschaftsprüfer 1954 (7. Jg.), H. 2, S. 34
- Winckelmann, ORR Dr.: Die wissenschaftliche Berufsausbildung des Wirtschaftsprüfers. In: Der Wirtschaftstreuhand 1941 (10. Jg.), H. 10, S. 238
- Winzerling, Martin: Stand des Revisionswesens in der Verwaltungswirtschaft und bei den staatlichen Betrieben. In: Die Betriebswirtschaft 1932 (25. Jg.), H. 11/12, S. 296
- Wirtz, Carl: Aufgaben, Tätigkeitsgebiete und Organisation des Prüferberufs in Deutschland. In: Die Betriebswirtschaft 1940 (33. Jg.), H. 7/8, S. 77 sowie H. 9, S. 107 sowie H. 10, S. 127
- Wirtz, Carl: Historische Untersuchung der Entwicklung des Prüfungs- und Treuhandwesens mit einer zusammenfassenden Übersicht der internationalen Entwicklung. In: Die Betriebswirtschaft 1940 (33. Jg.), H. 12, S. 146

- Wise, T. A.: The Auditors Have Arrived. In: Fortune, November 1960, S. 151 (Part I) und Fortune, Dezember 1960, S. 144 (Part II).
- Witten, Horst: Beteiligung der Angestellten einer amerikanischen Accounting Firm am Reingewinn ihres Betriebes. In: Der Wirtschaftsprüfer 1950 (3. Jg.), H. 10, S. 310
- Witty, Richard A.: Etikette im Beruf der Accountants. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 1, S. 24
- Wollert, Heinrich: Die zweckmäßige Rechtsform der Wirtschaftsprüfer-Gemeinschaften. In: Der Wirtschaftsprüfer 1949 (2. Jg.), H. 3, S. 66

Anhang

Anlage 1

Übersicht über die am 1. 1. 1960 im Bundesgebiet einschl. West-Berlin bestehenden Wirtschaftsprüfungsbetriebe¹⁾

Einzelkanzleien	715	
Niederlassungen von Einzelkanzleien		8
Sozietäten	66	
Niederlassungen von Sozietäten		12
Offene Handelsgesellschaften	6	
Niederlassungen von off. Handelsges.		1
Kommanditgesellschaften	7	
Niederlassungen von Kommanditges.		2
Gesellschaften mit beschränkter Haftung	129	
Niederlassungen von Ges.m.b.H.		26
Aktiengesellschaften	31	
Niederlassungen von Aktiengesellsch.		59
Sonstige Gemeinschaftsbetriebe (Rechtsform unbekannt)	2	
Niederlassungen von diesen		2
	956	110
Wirtschaftsprüfungs-Hauptbetriebe	956	
Niederlassungen	110	
Wirtschaftsprüfungsbetriebe insgesamt:		
	1.066	

¹⁾ Quelle: Wirtschaftsprüfer-Verzeichnis 1960, Düsseldorf 1960.

Hinzukommen:

Einzelbetriebe, deren Inhaber daneben noch Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sind	132
Einzelbetriebe, deren Inhaber daneben noch Geschäftsführer zweier Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind	21
Einzelbetriebe, deren Inhaber daneben noch Geschäftsführer dreier Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind	2
	155
Ferner:	
Prüfungsverbände, die mindestens einen Wirtschaftsprüfer beschäftigen	44

Zu dieser Übersicht ist folgendes zu bemerken:

Abweichend von der in den meisten Geschäftszweigen üblichen Handhabung wird man im Wirtschaftsprüfungswesen aufgrund der berufsrechtlichen Bestimmung, daß ein Zweigbüro von einem ortsansässigen Wirtschaftsprüfer verantwortlich geleitet sein muß, auch die Niederlassungen als weitgehend selbständige Wirtschaftsprüfungsbetriebe ansehen müssen.

Die Sozietäten wurden, soweit alle Partner am gleichen Ort ansässig waren, als ein Betrieb angesehen. In Fällen, wo die Partner an verschiedenen Orten praktizierten, wurden sie in der Übersicht als ein Wirtschaftsprüfungs-Hauptbetrieb mit entsprechend vielen Niederlassungen gezählt.

Es erschien uns unrichtig, die 155 Einzelkanzleien, deren Inhaber zugleich in der Geschäftsführung einer oder gar mehrerer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mitwirkten, als selbständige Betriebe zu betrachten; dürfte es doch im allgemeinen so sein, daß der betreffende Wirtschaftsprüfer seine eigene Praxis im Rahmen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft betreibt, deren Geschäftsführer — und häufig darüber hinaus Eigentümer — er ist.

Die genossenschaftlichen Prüfungsverbände genügen meistens nicht den Anforderungen, die an einen Wirtschaftsprüfungsbetrieb gestellt werden, da ihr Aufgabengebiet, die Vornahme von genossenschaftsrechtlichen Pflichtprüfungen, nicht zu den Vorbehaltsfunktionen der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer gehört.

Die am 1. 1. 1960 in der Bundesrepublik und West-Berlin zugelassenen 1.517 Wirtschaftsprüfer verteilen sich auf die Wirtschaftsprüfungsbetriebe der verschiedenen Rechtsformen wie folgt:

Wirtschaftsprüfer in Einzelkanzleien und Sozietäten	840
Wirtschaftsprüfer in Personalgesellschaften	53
Wirtschaftsprüfer in Gesellschaften m.b.H.	224
Wirtschaftsprüfer in Aktiengesellschaften	331
Wirtschaftsprüfer in Prüfungsverbänden	58
Beurlaubte Wirtschaftsprüfer	11
	1.517

Anlage 2

Statistik der für die Jahre 1955—1959 veröffentlichten Jahresabschlüsse von Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften

In die Statistik wurden folgende Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften einbezogen:

1. Allgemeine Revisions- und Verwaltungs-A.G.¹⁾
2. Bayerische Treuhand-Aktiengesellschaft
3. „DATAG“ Deutsche Allgemeine Treuhand A.G.
4. Deutsche Revisions- und Treuhand-A.G.
5. Deutsche Treuhand-Gesellschaft
6. Deutsche Waren-Treuhand-Aktiengesellschaft
7. Rheinische Treuhand-Gesellschaft A.G.
8. Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft
9. Süddeutsche Revisions- und Treuhand-Aktien-Gesellschaft
10. Süddeutsche Treuhand-Gesellschaft A.G.
11. Treuhand-Vereinigung Aktiengesellschaft¹⁾
12. Treuverkehr Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaft
13. Westdeutschland Wirtschaftsprüfungs-A.G.

1) Abweichend von den übrigen Gesellschaften, die sämtlich zum 31. 12. abschließen, haben die mit diesem Index gekennzeichneten Gesellschaften den Stichtag 30. 6. Sie wurden in dasjenige Kalenderjahr einbezogen, in dem ihr Geschäftsjahr endete.

2) In die mit diesem Index gekennzeichneten Spalten auf S. 162 f. wurden zusätzlich zu den o.a. 13 Gesellschaften für das Jahr 1959 folgende zwei Wirtschaftsprüfungs-Aktiengesellschaften einbezogen:

14. Rheinisch-Westfälische „Revision“ Treuhand A.G.

15. Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft

Die Angaben im Text der Arbeit beziehen sich, sofern nichts anderes gesagt ist, auf die in diesen Spalten ausgewiesenen Zahlen.

AKTIVA

	1955	1956	1957	1958	1959	1959 ^{a)}	(Prozent- zahlen)
Sachl. Anlage- vermögen	6.120	7.014	7.582	7.865	9.872	11.818	20,6
Beteiligungen	252	253	223	368	391	538	0,9
Wertpapiere	5.327	7.288	8.812	11.097	14.873	15.367	26,8
Teilfertige Leistungen	3.906	4.072	4.169	3.415	3.932	5.629	9,8
Leistung- forderungen	4.329	5.024	5.858	6.259	7.273	8.174	14,3
Flüssige Mittel	7.069	6.701	7.251	9.202	9.296	10.868	18,9
Sonstiges Um- laufvermögen	2.717	2.832	2.795	3.853	4.764	4.977	8,7
Bilanzsumme	29.720	33.184	36.690	42.059	50.401	57.371	100

PASSIVA

Eingez. Grund- kapital	4.046	4.151	4.256	4.306	4.456	4.931	8,6
Rücklagen	1.709	2.366	3.007	3.789	5.240	5.693	9,9
Gewinn einschl. Vortrag	587	490	572	669	802	869	1,5
Rückstellungen	14.326	17.293	20.218	24.159	30.001	33.856	59,0
Alle übrigen Ver- bindlichkeiten	9.052	8.884	8.637	9.136	9.902	12.022	21,0
Bilanzsumme	29.720	33.184	36.690	42.059	50.401	57.371	100
Treuhandvermögen	647.565	702.342	542.019	749.907	872.397	872.618	

AUFWENDUNGEN

	1955	1956	1957	1958	1959	1959 ²⁾	(Prozent- zahlen)
Löhne u. Gehälter	21.612	23.906	26.615	29.704	33.083	38.278	74,9
Sozialaufwand einschl. Ver- sorgungsleistungen	1.705	1.774	2.250	2.569	3.105	3.424	6,7
Personalaufwand	23.317	25.680	28.865	32.273	36.188	41.702	81,6
Steueraufwand	3.157	3.020	3.408	3.810	4.630	5.206	10,2
Zuweisungen zu Rücklagen	423	530	734	789	1.397	1.543	3,0
Sonstige Auf- wendungen	1.211	2.471	2.396	1.504	1.679	1.871	3,7
Gewinn des Jahres	540	423	510	589	715	780	1,5
G. u. V.-Summe	28.648	32.124	35.913	38.965	44.609	51.102	100

ERTRÄGE

Rohüberschuß	27.724	31.408	34.651	37.580	41.178	47.585	93,1
Zins- und Divi- denden erträge	294	546	681	823	1.071	1.076	2,1
Sonstige Erträge	630	170	581	562	2.360	2.441	4,8
G. u. V.-Summe	28.648	32.124	35.913	38.965	44.609	51.102	100

Anlage 3

Kosten- und Ertragsstruktur der Wirtschaftsprüfungs- klein-, -mittel- und -großbetriebe in 1959¹⁾

Zahl der in die Statistik des Stat. Bundesamts einbezogenen Betriebe(dort:Praxen) ²⁾	328	59	13
Leistungsertrag der einbezogenen Betriebe in TDM	31.940	25.279	38.919
in % v. ges. Leist. Ertr.	33,2 %	26,4 %	40,4 %
Durchschnittl. Leistungsertrag in DM	97.379	428.461	2.993.796

In % vom Leistungsertrag

Gehälter und Löhne	21,9 %	34,6 %	52,6%
Ges. Sozialaufwend.	1,78%	2,03%	2,2%
Freiwill. Sozialaufw.	0,67%	2,17%	5,3%
Honorar f. freie Mitarb.	3,01%	2,07%	1,4%
Personalaufwand insges.	27,36%	40,87%	61,6% ³⁾
Mietzins	2,36%	1,8 %	1,6%
Kfz.-Aufwand	4,11%	2,27%	1,2%
Abschreibungen	1,8 %	1,44%	1,5%
Aufw. f. Fachliteratur	1,52%	0,87%	0,7%
Versicherungsprämien	0,57%	0,3 %	0,4%
Beiträge zu Berufsges.	0,69%	0,43%	0,4%
Umsatzsteuer	3,53%	3,73%	3,6%
Sonstige Aufwendungen	10,99%	15,76%	17,0%
Aufwendungen insges.	52,93%	67,47%	88,0%
Überschuß	47,07%	32,53%	12,0%
	100 %	100 %	100 %

Anmerkungen auf der folgenden Seite.

Anmerkungen

- 1) Quelle: Statistisches Bundesamt — Prüfende sowie wirtschafts- und steuerberatende Berufe. Vorbericht 4 zu IV. Ausgewählte freie Berufe 1959 in Reihe 1 „Die Kostenstruktur in der Wirtschaft“ (Fachserie C Unternehmen und Arbeitsstätten), veröffentlicht im Juni 1962.
Die Einteilung nach Wirtschaftsprüfungsklein-, -mittel- und -großbetrieben wurde nach folgenden Gesichtspunkten vorgenommen:

Kleinbetrieb	erzielt 1959 einen Leistungsertrag bis DM 250.000, beschäftigt bis zu 6—7 fachliche Mitarbeiter (wobei noch nichts über ihren Einsatz zu produktiver bzw. nichtproduktiver Tätigkeit gesagt ist) und bis zu 5—6 Bürokräfte.
Mittelbetrieb	erzielt 1959 einen Leistungsertrag zwischen DM 250.000 und 1.000.000, beschäftigt zwischen 6 und 20 fachliche Mitarbeiter und zwischen 5 und 15 Bürokräfte.
Großbetrieb	erzielt 1959 einen über DM 1.000.000 liegenden Leistungsertrag, beschäftigt mehr als 20 fachliche Mitarbeiter und mehr als 15 Bürokräfte.

Der leitende Gesichtspunkt muß die Höhe des Leistungsertrages sein, um die Statistik des Statistischen Bundesamtes auswerten zu können. Die Angaben über die Stärke des fachlichen und Büropersonals wird gemäß den in der zitierten Statistik angeführten Zahlen den Leistungsertrags-Größenklassen zugeordnet.
- 2) Der Repräsentationsgrad beträgt unter Zugrundelegung der Zahl an Wirtschaftsprüfungsbetrieben am 1. 1. 1960 je nachdem, ob die Niederlassungen den Hauptbetrieben hinzugerechnet oder gesondert gezählt wurden, wozu sich die zitierte Statistik nicht äußert, entweder 41,8 0/0 oder 37,5 0/0.
- 3) Rundungsdifferenz, die in der zitierten Statistik enthalten ist.

Lebenslauf

Ich heiße Gerhard Richter und wurde am 9. 8. 1936 in Berlin als Sohn des Wirtschaftsprüfers Dr. Artur Richter und seiner Frau Gertrud, geb. Düker, geboren. Nach einer infolge Kriegs- und Nachkriegseinflssen recht bewegten Schulzeit legte ich am 24. 2. 1955 an der Freiherr-vom-Stein-Schule zu Frankfurt am Main die Reifeprüfung ab.

Nach einer einjährigen kaufmännischen Volontrzeit studierte ich die Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an den Universitäten Genf, Berlin (Freie Universität) und Frankfurt am Main, woselbst ich am 24. 5. 1960 das Diplomexamen für Betriebswirte bestand.

Im besonderen galt mein Studieninteresse den volks- und betriebswirtschaftlichen Fragen des Wirtschaftsprüfungswesens. Dieses Spezialgebiet, dem auch meine Diplomarbeit über Probleme der aktienrechtlichen Gründungsprüfung entstammt, wurde an der Frankfurter Universität seit 1958 von Prof. Dr. Erich Loitlsberger gelehrt, zu dessen Schülern ich mich zählen darf. Weiterhin nahmen folgende akademische Lehrer in Vorlesungen und Seminaren auf meinen Bildungsgang den stärksten Einfluß: auf dem Gebiet der Volkswirtschaftslehre Prof. Dr. Bülow und Prof. Dr. Sauermann; auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre Prof. Dr. Banse, Prof. Dr. Hax und Prof. Dr. Riebel.

Praktische Erfahrungen im Prüfungswesen sammelte ich durch gelegentliche, insgesamt etwa 1½-jährige Beschäftigung bei einer größeren deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft während des Studiums sowie in der Zeit zwischen Juni 1960 und August 1961; die zuletzt genannte Zeitspanne verwandte ich in erster Linie auf die Anfertigung meiner Dissertation. Seit dem 15. 8. 1961 bin ich als wissenschaftlicher Mitarbeiter (Assistent im Generalsekretariat der Enquête-Abteilung) im Rahmen der vom Deutschen Bundestag dem Bundesamt für gewerbliche Wirtschaft, Frankfurt/Main, in Auftrag gegebenen Untersuchung der Konzentration in der Wirtschaft tätig.

